جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان:

إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الإقتصادية

Erreur ! Liaison incorrecte.

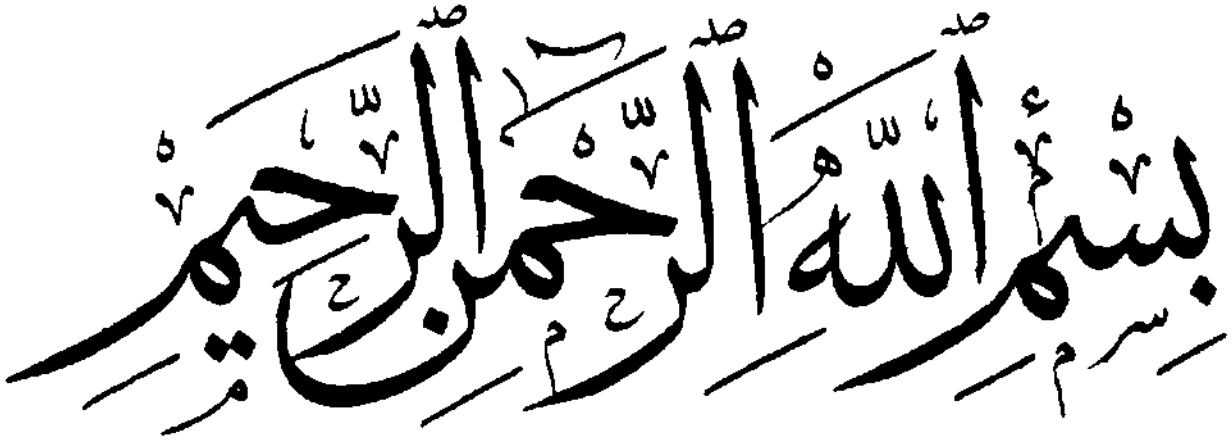
من إعداد الطالب: عمر الفاروق زرقون

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 21 سبتمبر 2011

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/ مداني بن بلغيث	(أستاذ محاضر– جامعة ورقلة).....	رئيسا
الدكتور/ مسعود صديقي	(أستاذ محاضر– جامعة ورقلة).....	مشرفا ومقررا
الدكتور/ عمر عزاوي	(أستاذ محاضر– جامعة ورقلة).....	مناقشا

السنة الجامعية: 2011/2010


بسم الله الرحمن الرحيم

إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الإقتصادية
– دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)–

❖ الملخص:

شهدت المؤسسة الإقتصادية الجزائرية في السنوات الأخيرة تحولات هيكلية وتنظيمية متسارعة وعميقة نتيجة الإصلاحات الإقتصادية التي باشرتها الدولة، والتي أرادت من خلالها النهوض بالإقتصاد الوطني وتهيئته للدخول في معترك المنافسة الدولية وإقتصاد السوق.

وفي إطار الإصلاحات الإقتصادية الشاملة قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي تماشيا مع المتغيرات الدولية الحاصلة، وهذا ما اعتمدته من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد (**SCF**) الذي يستمد مبادئه وفلسفته من المعايير المحاسبية الدولية، وكون الممارسات المحاسبية والجبائية تشكل دورا كبيرا وفعالا للمؤسسات الاقتصادية من خلال أدائها للإلتزامات المحاسبية والجبائية المفروضة عليها، فإن الانتقال من المخطط المحاسبي السابق إلى النظام المحاسبي المالي الجديد سوف تنجم عنه حتما صعوبات وآثار تتعرض لها الوظيفة المحاسبية والجبائية للمؤسسات الاقتصادية.

هذا ما يدفعنا لطرح التساؤل الأتي: « ما مدى إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الممارسات المحاسبية والجبائية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟ » وعليه تهدف هذه الدراسة إلى إجراء تحليل مقارن على مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (**ENSP**) لمعرفة أثر الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية بالمؤسسة إضافة إلى تحليل نتائج إستبيان موجه لإطارات ومسوؤلي الإدارة المالية والمحاسبية وكذا الجبائية بالمؤسسة.

❖ الكلمات الدالة:

المحاسبة، الأداء المحاسبي، الجباية، المحاسبة الضريبة، التسيير الجبائي، المخطط المحاسبي الوطني، النظام المحاسبي المالي الجديد.

Effets De La Reforme Du Systeme Comptable Financier Sur L'exercice De la fonction De Comptabilité Et De Fiscalité Dans La Société Economique

– Etude De Cas Du Groupe De L'entreprise Nationale Des Services Aux Puits (E.N.S.P) –

- ***Résumé :***

Durant ces dernières années, l'entreprise économique algérienne a connu plusieurs changements à la fois structurels et institutionnels qui se voulaient accélérés et approfondis, par conséquent aux réformes économiques entamées par l'Etat. Ces changements visent le développement de l'économie nationale afin qu'elle puisse s'imposer à l'échelon international, et afin de pouvoir, par la suite, entrer et concurrencer dans l'économie du marché.

Dans le cadre des réformes économiques globalisantes, entamées par l'Etat ; dans le dessein de réformer son système comptable afin de pouvoir se mettre au diapason des changements effectués à l'échelon mondial. Dans ce sens, l'Etat s'est vu appliquer le nouveau système comptable, qui prend source quant à ses principes et à sa philosophie des critères comptables internationaux. Vu que les pratiques comptables et fiscales jouent un rôle crucial pour les entreprises économiques dans la mesure où elles sont le garant des exigences comptables et fiscales imposées aux entreprises. Sur ce, la transition de l'ancien plan comptable vers le nouveau système comptable va engendrer des difficultés et des effets que la fonction comptable et fiscale des entreprises économiques n'échappera pas.

Ce qui nous amène à émettre le questionnement suivant : quel est l'impact de la réforme comptable sur les pratiques comptables et fiscales des entreprises économiques Algériennes. Donc, cette étude vise à faire une analyse comparative sur le groupe E.N.S.P, afin de déceler l'impact de la réforme comptable et fiscale sur l'entreprise. De plus, il est question ainsi de faire une analyse du questionnaire destiné aux cadres et responsables des services financiers, comptables et fiscaux de l'entreprise.

- ***Mots-clés :***

, Comptabilité, Performance Comptable, Fiscalité, Gestion Fiscal, Le Plan Comptable National, Le Nouveau Système Comptable Financier.

البيـان	الصفحة
ملخص الدراسة.....	I
المحـتويات.....	IV
قائمة الجداول.....	VII
قائمة الأشكال.....	X
قائمة الملاحق.....	XI
المقـدمـة.....	أ
الفصل الأول: أساسيات الوظيفة المحاسبية ومتطلبات الأداء المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية.	01 – 51
مدخل.....	02
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة.....	03
المبحث الثاني: الوظيفة المحاسبية ضمن نظام المعلومات المحاسبي.....	19
المبحث الثالث: الأداء المحاسبي ومتطلباته في المؤسسة الإقتصادية.....	38
خلاصة.....	51
الفصل الثاني: أساسيات المحاسبة الضريبية ومتطلبات التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية.	52 – 100
مدخل.....	53
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الضريبية في المؤسسة الإقتصادية.....	54
المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الضريبية في المؤسسة الإقتصادية.....	66
المبحث الثالث: أهمية ومتطلبات التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية.....	83
خلاصة.....	100
الفصل الثالث:	101– 142

الإصلاح المالي المحاسبي في الجزائر وأثره على الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية.	
مدخل.....	**102**
المبحث الأول: إصلاح المخطط المحاسبي الوطني (PCN).....	**103**
المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في الجزائر.....	**113**
المبحث الثالث: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي والقواعد الجبائية.....	**125**
خلاصة.....	**142**
الفصل الرابع: دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P).	**206 – 143**
مدخل.....	**144**
المبحث الأول: تقديم عام عن المؤسسة مجال الدراسة.....	**145**
المبحث الثاني: التحليل المقارن للقوائم المالية للمؤسسة مجال الدراسة وفق النظامين (PCN) و (SCF)..	**158**
المبحث الثالث: الممارسات الجبائية في المؤسسة مجال الدراسة في ظل الإصلاح المحاسبي المالي.....	**182**
المبحث الرابع: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.....	**193**
خلاصة.....	**204**
الخاتمـة.....	**205**
قائمة المصادر والمراجع.....	**212**
المـلاحق.....	**220**
الفهـرس.....	**240**

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الفرق بين البيانات والمعلومات.	21
02	المقارنة بين البيانات والمعلومات حسب المجال.	21
03	خصائص المعلومات المحاسبية.	35
04	مختلف التصريحات الجبائية والآجال المستحقة.	96
05	عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في الإيداع.	98
06	عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).	125
07	حساب النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).	127
08	الأصول الثابتة المادية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).	131
09	الأصول الثابتة المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).	131
10	المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).	132
11	عقود الإيجار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).	133
12	المؤونات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).	134
13	بعض العناصر الأخرى وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).	136
14	فروع وشركاء مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.	148
15	عدد عمال المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار حسب المديريات الفرعية خلال السنة الحالية (2011).	154
16	العناصر المكونة للأصول غير الجارية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009).	159
17	العناصر المكونة لمخزونات المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009).	161
18	العناصر المكونة للحقوق والإستعمالات المماثلة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009).	163
19	العناصر المكونة للخزينة وما يعادلها للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009).	164
20	العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009).	165
21	العناصر المكونة للخصوم غير الجارية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009).	165
22	العناصر المكونة للموردين والقروض المتعلقة بهم للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009).	166

23	العناصر المكونة لديون الضرائب للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009).	166
24	العناصر المكونة للخصوم المتداولة المختلفة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009).	167
25	الميزانيات المختصرة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الفترة (2009- 2010).	169
26	العناصر المكونة لجدول حسابات النتائج للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009).	172
27	جدول حسابات النتائج المختصر للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) خلال الدورة المالية (2009).	174
28	جدول حسابات النتائج المختصر للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) للدورتين (2009) و(2010).	175
29	عناصر أصول المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) قبل وبعد المعالجة خلال الدورة المالية (2009).	178
30	عناصر خصوم المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) قبل وبعد المعالجة خلال الدورة المالية (2009).	179
31	جدول حسابات النتائج للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) قبل وبعد المعالجة خلال الدورة المالية (2009).	180
32	جدول يوضح رقم الأعمال المصرح به للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار في كل بلدية تابعة لمقر إقامتها خلال الدورة المالية (2009).	183
33	تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) خلال الدورة المالية (2009).	188
34	كيفية تسديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار خلال السنة الحالية (2011).	189
35	جدول حسابات النتائج المختصر للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الدورة المالية المقفلة (2010).	190
36	جدول حسابات النتائج الجبائي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الدورة المالية المقفلة (2010).	191
37	تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار خلال الدورة المالية المقفلة (2010).	192
38	الإستبيانات الموزعة والمستردة.	193
39	مجالات الإجابة على أسئلة الإستبيان وأوزانها.	194

40	معايير تحديد الإتجاه.	194
41	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	195
42	توزيع أفراد العينة حسب السن.	196
43	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المحصل عليها.	196
44	توزيع أفراد العينة حسب المنصب.	197
45	توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية.	198
46	الممارسات المحاسبية قبل الإصلاح المحاسبي.	200
47	الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).	201
48	إنعكاس الإصلاح المالي المحاسبي على الممارسات المحاسبية.	202
49	إنعكاس الإصلاح المالي المحاسبي على الممارسات الجبائية.	203

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة ومراحله المختلفة.	26
02	نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة والأنظمة الفرعية الأخرى.	27
03	خصائص المعلومات المحاسبية المستخرجة من النظام المعلومات المحاسبي.	33
04	توضيح الفروقات الدائمة والمؤقتة المدرجة في حساب النتيجة.	82
05	أشكال تجنب الضريبة.	87
06	مراحل إعداد الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF).	118
07	بطاقة فنية عن المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.	146
08	الهيكل التنظيمي لمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.	153
09	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.	156
10	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.	195
11	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن.	196
12	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المحصل عليها.	197
13	توزيع أفراد العينة حسب متغير المنصب.	198
14	توزيع العينة حسب متغير الأقدمية.	199

الرقم	عنوان الملحق
01	عرض الإستبيان باللغة العربية.
02	عرض الإستبيان باللغة الفرنسية.
03	القوائم المالية لمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) لسنة 2009 حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN).
04	القوائم المالية لمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) لسنة 2010 حسب المخطط المحاسبي الوطني (SCF).
05	نتائج التحليل الإحصائي

1. طرح إشكالية البحث.

تطمح هذه الدراسة إلى بحث موضوع الإصلاح المحاسبي وأثره على الوظيفة المحاسبية والجبائية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، فقد شهدت المؤسسة الإقتصادية الجزائرية في السنوات الأخيرة تحولات هيكلية وتنظيمية متسارعة وعميقة وعرفت عدة أنماط من التسيير بغية تحسين وضعيتها وزيادة فعاليتها و بالتالي تحسين الإقتصاد الوطني، والتي أرادت من خلالها النهوض بالإقتصاد الوطني وتهيئته للدخول في معترك المنافسة الدولية وإقتصاد السوق.

وفي إطار الإصلاحات الإقتصادية الشاملة قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي تماشيا مع المتغيرات الدولية الحاصلة، وهذا ما إعتمدته من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد (**SCF**) الذي يستمد مبادئه وفلسفته من المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إجراء إصلاحات جذرية على النظام المحاسبي (**PCN**) لسنة 1975، وإعادة هيكلته مما يتماشى مع تطورات وتغيرات المحيط الاقتصادي العالمي. ولاشك أن هذا التحول يضعها أمام إشكالية حقيقية وهي ضرورة إيجاد إستراتيجية لتسيير عملية التكيف والتحول ذاتها، ومراجعة توجهاتها الإستراتيجية بإرساء آليات جديدة في أنماط تسييرها وتنظيماتها الداخلية بما يتماشى ومتطلبات إقتصاد السوق.

إن الجزائر ومنذ اعتمادها للنظام المحاسبي المالي (**SCF**) مطلع سنة 2010 سعت أن يشمل هذا النظام المحاسبي جميع المؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها، وكون الممارسات المحاسبية والجبائية تشكل دورا كبيرا وفعالا للمؤسسات الاقتصادية من خلال أدائها للإلتزامات المحاسبية والجبائية المفروضة عليها، فإن الانتقال من المخطط المحاسبي (**PCN**) السابق إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (**SCF**) سوف تنجم عنه حتما صعوبات وآثار تتعرض لها الوظيفة المحاسبية والجبائية للمؤسسات الاقتصادية.

وتتجسد آثار الإصلاح المحاسبي على الممارسات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية من خلال إختلاف التنظيمات والقواعد والمبادئ المحاسبية من تسجيل العمليات والتعاملات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية والمالية وكذا إعداد الميزانيات المحاسبية والمالية، جداول النتائج وموازين المراجعة...الخ، بالإضافة إلى القواعد الجبائية.

ونظرا للترابط الكبير بين المحاسبة والجباية فإن آثار الإصلاح المحاسبي على الممارسات الجبائية تتجسد من خلال القواعد والمعطيات الجبائية المحددة للنتيجة الجبائية والملزمة للمؤسسة للتحكم في أعبائها الضريبية تبعا للنظام الجبائي للاستمرار، ومن هنا يبرز مفهوم التسيير الجبائي الذي قد يوفر للمؤسسة إمكانية التعامل مع الجباية لخدمة أهدافها المسطرة و الابتعاد عن الضغط الضريبي و الوصول إلى قرارات تخدم المؤسسة و تبعد الأثر السلبي على خزينتها.

وبناء على ما سبق، يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

" ما مدى إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

؟ "

ولقد إنبحر من الإشكالية الرئيسية تصور أسئلة وإشكاليات فرعية تتمثل في:

أ– هل إختلفت كفاءة وفعالية الممارسات المحاسبية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد ؟

ب– إلى أي مدى يمكن أن يساهم النظام المحاسبي المالي الجديد في تقييم الأداء المحاسبي وتحسين فعالية الممارسات المحاسبية ؟

ج– إلى أي مدى يمكن أن يساهم النظام المحاسبي المالي الجديد في تحسين فعالية الممارسات الجبائية ؟

د– ما نوع التأثير الذي نتج عن الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد ؟

هـ– ما هي الحلول الملائمة للمشاكل والصعوبات التي تعيق تنفيذ الإصلاح المالي المحاسبي في الجزائر من أجل ضمان كفاءة وفعالية الممارسات المحاسبية والجبائية ؟

2. فرضيات البحث.

تم صياغة فرضيات البحث بناء على الإشكالية المطروحة. وتتمثل الفرضيات فيما يلي:

أ– توجد علاقة معنوية بين الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية في المؤسسة الإقتصادية؛

ب– عدم كفاءة وفعالية الممارسات المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني السابق؛

ج– كفاءة وفعالية الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد؛

د– مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في تقييم الأداء المحاسبي وتحسين فعالية الممارسات المحاسبية؛

هـ– مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في تحسين فعالية الممارسات الجبائية؛

3. أهداف البحث.

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي:

- دراسة دور الجباية في تطور مهنة المحاسبة إبراز أهمية العلاقة بين الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية؛
- إعطاء صورة واضحة وبسيطة عن المحاسبة الضريبية وأهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية؛
- التعرف على أهم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في المجال المحاسبي وإبراز دوافع تبني الجزائر لمعايير المحاسبية الدولية؛
- إبراز أهم نقائص المخطط المحاسبي الوطني (**PCN**) السابق، وإبراز أهم الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي

المالي الجديد (**SCF**) وكذا التعرف على المسار الجديد الذي ستسلكه الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية؛

- التعرف على مدى إستجابة التشريع الجبائي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد (**SCF**)؛
- دراسة جدوى وفرص نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد (**SCF**) أي دراسة الحلول الملائمة للمشاكل والصعوبات التي تعيق تنفيذ الإصلاح المالي المحاسبي في الجزائر.

4. مبررات إختيار البحث.

تتمثل أهم الأسباب التي جعلتنا نختار الموضوع والبحث فيه ما يلي:

- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع؛
- يعتبر موضوع جديد من حيث الطرح، حيث لم يتطرق الباحثون إليه بالشكل الكافي خاصة على مستوى القواعد الجبائية لأنه يحمل دراسة طرفين طرف داخلي (المؤسسة) و طرف خارجي (الإدارة الضريبية) بالإضافة إلى مهنية وتطبيقية الموضوع؛
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا، والتي تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل؛

5. الدراسات السابقة.

تعددت الدراسات التي تناولت مناقشة الأبعاد المختلفة المرتبطة بالإصلاح المالي المحاسبي في الجزائر، لكن معظمها إهتمت بدراسة الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتشخيص نقائص وقصور النظام المحاسبي السابق، ونظرا لحداثة الموضوع في الجزائر فإن مجالات البحث فيه تعتبر خصبة، وفي هذا الإطار سوف نستعرض بعض المؤتمرات العلمية والدراسات الوطنية التي أجريت في مجال الإصلاح المالي المحاسبي الجزائري، تجدر الإشارة إلى أنه سوف يتم حصر وذكر أطروحات الدكتوراه الحديثة والدراسات العلمية المنشورة والتي من أهمها وفي حدود علم الباحث ما يلي:

- **دراسة: [2004 - مداني بن بلغيث] بعنوان: (أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر)؛**

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004، هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد والتوافق الدوليين والسبل الكفيلة بتفعيله لملائمة الواقع الإقتصادي الجديد للجزائر.

- **دراسة: [2008 - صلاح حواس] بعنوان: (التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق)؛**

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2008، هدفت

الدراسة إلى إبراز أثر التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي على مهنة التدقيق وسبل التكيف مع معايير المحاسبة الدولية.

- ملتقى وطني حول: **المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية**، المنعقد بجامعة عنابة، 21-22 نوفمبر 2007؛
- ملتقى دولي حول: **الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**، جامعة البليدة، يومي 13-15 أكتوبر2009.
- الملتقى الدولي الأول حول: **النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير محاسبة دولية**، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي17-18 جانفي 2010.
- جمال عمورة، **نظرة على أهم المعايير الدولية في ظل التحويلات الإقتصادية في الجزائر**، مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي، العدد: 02، المدرسة العليا للتجارة (ESC)، الجزائر، 2007؛
- عاشور كتوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد:06، ديوان المطبوعات الجامعية، مخبر إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، السداسي الأول 2009؛

6. تحديد إطار وعينة الدراسة.

بهدف معرفة أثر الإصلاح المالي المحاسبي على الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، رأينا ضرورة تجسيد ذلك من خلال دراسة حالة تطبيقية، وقد وقع إختيارنا على أحد أهم المجمعات العمومية المتخصصة في قطاع المحروقات وهو مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (**ENSP**) خلال فترة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي الجديد (**SCF**) سنة 2009، والسنة التي تليها سنة 2010. وفي هذا الإطار كذلك تم إستعراض دراسة ميدانية لإستبيان موجه لمختلف إطارات ومسوؤلي الإدارة المالية والمحاسبية وكذا الجبائية في المؤسسة.

7. المنهج المتبع وأدوات الدراسة.

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، فإننا إتبعنا في هذا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في أغلب أجزاء القسم النظري، إضافة إلى المنهج المقارن ودراسة الحالة في القسم التطبيقي لدراسة الموضوع. أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في الدراسة فهي:

- **نوعية ومصادر البيانات:** على مستوى الجانب النظري تم الإعتماد على المسح المكتبي من الكتب والدوريات والأطروحات على مستوى المكتبات الوطنية والدولية، أما على المستوى التطبيقي فلقد تم الإعتماد على التقارير الخاصة بالمؤسسة والتي تم الحصول عليها من المؤسسة موضوع الدراسة، فضلا عن الإعتماد على البيانات التي تم جمعها عن طريق إطار موجه للأسئلة وذلك عن طريق أسلوب المسح بإستخدام العينات والذي يعتمد على الإستبيان للحصول على المعلومات، موجه لإطارات ومسوؤلي الإدارة المالية والمحاسبية وكذا الجبائية في المؤسسة مجال الدراسة.

- **الأسـاليب المسـتخدمة لتحليـل البيانـات:** مـن أجـل تحليـل الإسـتبيان وإختبـار فرضـيات الدراسـة إسـتعنا بالبرنامج **MS EXCEL** والبرنامج الإحصائي **SPSS** وذلك من أجل تحليل ومعالجة معطيات الإستبيان.

8. هيكل وأجزاء البحث.

إنطلاقا من طبيعة الموضوع والأهداف المنوطة به، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى خمسة (**04**) فصول بعد المقدمة؛ منها ثلاثة (**03**) فصول نظرية تتضمن الجانب العلمي والنظري للدراسة، وفصل تطبيقي يتضمن الجانب العملي والميداني للبحث كما يلي:

- **الفصـل الأول:** خصص لدراسة أساسيات الوظيفة المحاسبية ومتطلبات الأداء المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية، حيث عـالج المبحث الأول الإطار النظري للمحاسبة، ثم عـالج المبحث الثاني المحاسبة ضمن نظام المعلومات المحاسبي، وتعرض المبحث الثالث الأداء المحاسبي ومتطلباته في المؤسسة الإقتصادية؛
- **الفصـل الثاني:** خصص لدراسة أساسيات المحاسبة الضريبية ومتطلبات التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية، حيث عالج المبحث الأول عموميات حول الضرائب والرسوم في المؤسسة الإقتصادية، ثم عالج المبحث الثاني الإطار النظري للمحاسبة الضريبية في المؤسسة الإقتصادية، وتعرض المبحث الثالث لأهمية ومتطلبات التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية؛
- **الفصـل الثالـث:** خصص لدراسة الإصلاح المالي المحاسبي في الجزائر وأثره على الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية، حيث عالج المبحث الأول إصلاح المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، ثم عالج المبحث الثاني واقع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في الجزائر، وتعرض المبحث الثالث لأثر الإصلاح المالي المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي والقواعد الجبائية.
- **الفصـل الرابع:** وهو يحتوي على **دراسة حالة**، ويتعلق بمجمع المؤسسة البترولية (المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار)، حيث عالجنا في المبحث الأول تقديم عام عن المؤسسة بينما عالج المبحث الثاني التحليل المقارن لمكونات القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج) للمؤسسة مجال الدراسة وفق المخطط الوطني المحاسبي (**PCN**) والنظام المحاسبي المالي الجديد (**SCF**)، ثم عالج المبحث الثالث أثر الإصلاح المالي المحاسبي على الممارسات الجبائية في المؤسسة، وخصص المبحث الرابع لإستعراض دراسة ميدانية لإستبيان موجه لإطارات ومسوؤلي الإدارة المالية والمحاسبية وكذا الجبائية في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (**ENSP**) لمعرفة رغبة وتوجه هؤلاء في التخلي عن المخطط الوطني المحاسبي (**PCN**) والإعتماد على المحاسبي المالي الجديد (**SCF**)، وإنعكاس ذلك على سيرورة وظائفهم وكذا الممارسات المحاسبية والجبائية.
- **الخاتمـة:** قـدمنا ملخصـا عامـا عـن الموضـوع وأهـم النتـائج المتوصـل إليهـا، فضـلا عـن مجموعـة مـن الإقتراحـات والتوصيات التي نأمل من خلالها أن تكون دراسات في المستقبل. **ومن الله التوفيق.....**

الفصل الأول:

أساسيات الوظيفة المحاسبية ومتطلبات الأداء المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية

مدخل:

نشأت المحاسبة وتطورت لتلبية احتياجات الأفراد والمجتمعات في معالجة المعلومات المالية الناتجة عن مبادلة السلع وتقديم الخدمات. وتلعب المحاسبة دورا هاما في المجتمعات المعاصرة، حيث أنها من العلوم الاجتماعية التي تقوم بتوفير المعلومات المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية وتوصيلها إلى متخذي القرارات من أجل ترشيد قراراتهم.

ونظرا للأهمية التي تكتسيها المحاسبة على المستوى الاقتصادي، والدور الذي تلعبه في مختلف المجالات في تطوير المشاريع الاقتصادية ذات الطابع الحيوي، خاصة وان الكثير من الأطراف الاقتصادية يفتقدون لمعرفتهم بأصول علم المحاسبة الذي يحتل مكانة هامة ضمن المجال الإداري في الوقت الحاضر والذي بدونه يتعذر على المؤسسات والشركات أداء وظائفها على أكمل وجه.

فالمحاسبة هي وسيلة لتنظيم المعلومات المالية، تسمح بتسجيل وتبويب المعطيات وتقديمها في شكل قوائم تعبر عن صورة صادقة للوضعية المالية ولنتائج المؤسسة ولإعطائها دورها الحقيقي في إطار التوجه نحو اقتصاد السوق لابد من القيام بعدة إصلاحات على مستوى الإطار المفاهيمي، القوائم المالية، المبادئ المحاسبية وأهداف المحاسبة.

وللأهمية التي تحظى بها المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية، وضرورة تكيف هذه الأخيرة مع المعايير الدولية للمحاسبة، وفي إطار تطبيق مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد تكون المؤسسات والشركات قد خطت خطوة كبيرة نحو الإصلاح المحاسبي، فهذا المشروع أخذ بعين الاعتبار جزءا من المعايير المحاسبية التي وضعت لحل الاختلاف المحاسبي الدولي الذي أصبح عائقا أمام الشركات على مستوى العالم.

وهذا ما يتم التطرق إليه في المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة.

المبحث الثاني: الوظيفة المحاسبية ضمن نظام المعلومات المحاسبي.

المبحث الثالث: الأداء المحاسبي ومتطلباته في المؤسسة الإقتصادية.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة.

إن البنيان النظري لأي علم من العلوم يعتبر الإطار الفلسفي الذي يستمد منه هذا العلم المفاهيم والمبادئ التي تصاغ في ضوئها المعايير التي تحكمه، وتعتبر المحاسبة من أقدم التطبيقات التي استخدمها الإنسان في معالجة عملياته المالية والاقتصادية، نظرا للفعالية التي تميزت بها في أداء مهمتها.

كما مرت المحاسبة خلال عقود من الزمن بمراحل ثلاث، بدأت بوظيفة العد أو الحساب أو الحصر العددي في العصور القديمة، ثم وظيفة التحليل التي ظهرت الحاجة إليها في بداية العصور الوسطى نتيجة التوسع وتنوع أشكال الأعمال، ثم وظيفة الاتصال من خلال طبيعة الاحتياجات من المعلومات التي كان يفترض أن تجيب عنها المحاسبة في ظل الظروف الاقتصادية التي أصبحت تتميز بكبرها وتعقيد عملياتها وكثرة المتدخلين فيها.

ويتناول هذا المبحث الإطار النظري للمحاسبة من خلال النقاط التالية:

المطلب الأول: ماهية المحاسبة وتطورها.

يعتقد الكثيرون أن المحاسبة تعد من المجالات الفنية المتخصصة التي يقتصر فهمها على المحاسبين، ولكن في واقع الأمر نجد أن كل فرد يمارس المحاسبة يوميا بطريقة أو بأخرى.فالمحاسبة هي مجال المعرفة الذي يختص بقياس نشاط الوحدات الاقتصادية وتفسير وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة به سواء كانت تعد ميزانية بنك، أو تسجيل عمليات في البنك، أو تحسب الضريبة المستحقة على دخلك،أو تدير شركة كبرى،فأنت تتعامل مع مفاهيم محاسبية ومعلومات محاسبية.

❖ الفرع الأول: مفهوم المحاسبة.

المحاسبة هي علم اجتماعي نمى وتطور عبر التاريخ ويعتبر علم الاقتصاد أكثر العلوم قربا منها، لكن علاقتها في العصر الحديث امتدت إلى العلوم الأخرى مثل علم الاجتماع، الإدارة، القانون، الرياضيات، الإحصاء وغيرها.

وفي سنة 1941 عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية في احد التقارير الصادرة عنها المحاسبة بأنها "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث".[1]

وعرفت المحاسبة تعريف حديث نسبيا على أنها "نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات".[2] وقد أضاف هذا التعريف للمحاسبة بعدا وظيفيا جديدا إذ لم يعد اهتمامها مقصورا بالنواحي الإجرائية الخاصة بأساليب تسجيل وتشغيل البيانات فحسب، بل تجاوز اهتمامها هذا الإطار ليتركز على التأكيد على الأهداف التي تسعى إليها وهي توفير وتوصيل المعلومة الملائمة لمتخذ القرار.

تتمثل تقنية المحاسبة في مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة، ومدى تأثيره على هيكلية أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة والتي هي السنة المالية.

---

[1]. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص.17.

[2]. نفس المرجع، ص.18.

لكي تقوم المؤسسة بتقويم نشاطها من حين لآخر ومعرفة حركية ذمتها المالية، وتأثير هذا النشاط عليها على الأقل على امتداد السنة المالية الواحدة، تلجا للبحث عن أداة تمكنها من ذلك، وهذه الأداة بطبيعة الحال هي المحاسبة.

المحاسبة عبارة عن تقنية لمعالجة البيانات النّاتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما، ويتم التّعبير عن هذه الحركة عن طريق تسجيل وترتيب وتلخيص البيانات.

تعتبر المحاسبة واحدة من التقنيات الكمية لمعالجة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين، ومهما كان العون الاقتصادي فان التعبير عن هذه الحركة المعقدة والمتنوعة، يتم بوحدات نقدية عن طريق التتبع والتسجيل المتسلسل لها وذلك حتى يمكن:

- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة المعنية في تاريخ محدد؛
- إيجاد النتيجة عند انتهاء دورة الشروط.

إن دراسة ماهية المحاسبة لقد اخذ العديد من التعاريف المختلفة ذلك حسب وجهات النظر المختلفة، وعليه سنهتم بدراسة مفهوم المحاسبة وفق مايلي:

- **مفهوم المحاسبة من الوجهة اللغوية.**

تعرف لغة بأنها: "مناقشة الحسابات و المجازاة بناءا على تلك المناقشة".[1] فالمحاسبة في اللغة مأخوذة من الفعل الرباعي _ ***حاسب*** _ و الزيادة المستفادة من هذا الفعل تفيد المشاركة، حيث أن عملية المناقشة تستوجب طرح أسئلة و الاستفسار للوقوف على صحة و دقة العمل المحاسبي المثبت في الدفاتر، و اسم الفاعل من _ **حاسب** _ و هو محاسب، و اسم المفعول هو محاسب، أما الجذر الثلاثي للفعل فهو حسب بمعنى عد و أحصى و حساب بمعنى العد.

- **مفهوم المحاسبة من الوجهة الفقهية.**

لا يوجد اتفاق واضح على تعريف المحاسبة، بل يجد الدارس لعلم المحاسبة عدة تعاريف مختلفة وذلك باختلاف المفاهيم والتصورات الفكرية، ومن هذه التعاريف نقدم ما يلي:

- **تعريف 01**: " المحاسبة هي مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها التي تستعمل في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لغرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة وكذلك المركز المالي في نهاية كل فترة ".[2]
- **تعريف 02**:" هي عملية تحديد وقياس ونقل المعلومات والبيانات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات ".[3]
- **تعريف 03**:" المحاسبة هي عبارة عن تقنية وعلم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس تهدف إلى جمع وتقييد وضبط واحتساب وتقييم وتنظيم جميع الحركات المالية معبرة عنها بمصطلح نقدي".[4]

---

[1]. مجمع اللغة العربية في القاهرة، **المعجم الوسيط**، الجزء الأول، الطبيعة الثالثة، دار عمران، القاهرة، 1985، ص.ص.177- 178.

[2]. صافي صالح، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة PCN**، لطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص.9.

[3]. Statement Of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, Evanston, 1996, P01.

[4]. إبراهيم الأعمش، **أسس المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص.ص.24-25.

- **تعريف 04**: " هي علم وفن يهتم بضبط العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة،وفق قواعد ومبادئ دقيقة، وتهدف إلى معرفة النتائج بالتسلسل ونتيجة الدورة وما لها من حقوق وما عليها من ديون حسب المستندات والوثائق الرسمية كدليل".[1]
- **تعريف 05**: " تشمل المحاسبة وظائف تتعلق بتسجيل وتصنيف وتلخيص وتحليل وتفسير وإنتاج معلومات محاسبية تعطي العمليات ذات صبغة مالية، وتطلبها الإدارة بشكل تقارير متنوعة تستعملها في اتخاذ القرار ".[2]
- **تعريف 06**: " تعرف المحاسبة على أنها طريقة جمع وترجمة ومعالجة المعلومات المتعلقة بالتدفقات الحقيقية والمالية قابلة للقياس بالمصطلح النقدي والتي تدخل تدور وتبقى معلقة أو تخرج من وحدة اقتصادية معينة كالعائلة، المؤسسة، هيئة عمومية، ...هذه التدفقات، المتولدة بسبب أحداث اقتصادية، قانونية أو مادية لها تأثير على رؤوس الأموال الموظفة في الوحدة الاقتصادية المعنية.".[3]

- **مفهوم المحاسبة من وجهة المنظمات المهنية.**

لقد تعددت التعاريف التي حددت مفهوم المحاسبة من وجهة نظر المنظمات المهنية الدولية، و من بين تلك التعاريف ما يلي:[4]

- عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(AICPA)** في النشرة الخامسة من عام 1953 المحاسبة على أنها: فن تسجيل وتبويب العمليات والأحداث بطريقة معبرة و بصورة أرقام ذات قيمة نقدية تحمل أو يحمل جزء منها على الأقل طبيعة مالية، قم تفسر النتائج التي تحصل عليها نتيجة تلك العمليات. ومن الملاحظ من هذا التعريف أنه ركز على توضيح و تحديد طبيعة العمل المحاسبي، بالإضافة إلى الإجراءات التي يستلزمها.
- عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة **(AAA)** المحاسبة على أنها: عملية تحديد و قياس و نقل المعلومات والبيانات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من تلك البيانات و المعلومات. ويلاحظ من هذا التعريف على أنه تعرض لوظيفة المحاسبة من قياس و نقل للبيانات و المعلومات.

ومن خلال ما تقدم، يمكن القول أن المحاسبة: هي مهنة منظمة تختص بتسجيل و تبويب و تلخيص الأحداث الاقتصادية بصورة يمكن أن يستفاد منها من قبل الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية، كما أن المحاسبة هي علم من ضمن العلوم الاجتماعية يمتاز بمعرفة مصنفة لها مادتها العلمية التي أمكن الوصول إليها عن طريق الدراسة و الخبرة معا عبر مراحل مختلفة من الزمن، كما يمكن استنتاج أيضا من التعريفات السابقة أن المحاسبة هي نظام قائم بحد ذاته و هو أحد أنظمة المعلومات المتواجدة في الشركات.

---

[1]. بوعلام بوشاني، **المنبر في المحاسبة العامة**، لطبعة الثانية، دار نعومة للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر، 1999، ص.07.

[2]. خالد أمين عبد الله، **أصول المحاسبة**، مركز الكتاب، الأردن، 1990، ص.16.

[3]. P. Lassegue, **Gestion De L'Enterprise Et Comptabilité**, Édition Dalloz, 1996, P.18.

[4]. محمد سليم محمود ناعسة، **أثر مشاركة المحاسبين في تطوير نظم المعلومات المحاسبية على نجاح تلك النظم وأثر تطبيقها على الأداء المالي للشركات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال والمحاسبة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2007، غير منشورة، ص.07.

وعليه، فيمكن القول أن المحاسبة عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائج نشاطها من حين للآخر، وإظهار مكونات حساباتها (ذمتها) إثر هذه النتائج، لاسيما بين دورة مالية وأخرى. فهي بصورة أشمل، نظام متكامل لتنظيم ومسايرة التدفقات المتوجة لحركية الأموال أو التزامات المؤسسة، عبر نشاطاتها أو حتى أنشطتها المختلفة، سواء مع نفسها (التصرف في النقدية، الإنتاج أو التشغيل...الخ)، أو مع بقية المتعاملين الاقتصاديين (زبائن، موردون، مصارف، مصالح جبائية...الخ).

❖ الفرع الثاني: نشأة المحاسبة.

لقد نشأت المحاسبة وتطورت لتلبية احتياجات الأفراد والمجتمعات في معالجة المعاملات المالية الناتجة عن تبادل السلع و الخدمات. يقسم الباحثون في نظرية المحاسبة تاريخ المحاسبة في ثلاث حقب رئيسية هي:[1]

– الحقبة الأولى: أثبتت الدراسات التاريخية أن عملية تسجيل المعلومات المالية ترجع إلى عهد الآشوريين حوالي 3500 قبل الميلاد حيث كان ملوكهم يسجلون ما يدفعونه للجند من لوازم في شكل ماشية وحبوب وأحجار كريمة كما أن شرائع حمو رابي قد اشتملت هي الأخرى ضمن بنودها على أحكام تتعلق بالأحكام التجارية.

ومن حيث أساليب العد فقد عرف الإنسان البدائي أساليب مرت هي الأخرى عبر مرحلة طويلة من التطور، حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن إذ من الثابت تاريخيا أن بعض الأساليب التي استخدمها الإنسان للتعبير عن الأرقام بواسطة الإشارات، قد سبقت في وجودها ظهور الرموز الممثلة لهذه الأرقام، فبعض الشعوب مثلا، استخدمت كلمات مثل (آذان، أجنحة، أيدي) للدلالة على الرقم (2)، وأصابع اليد الواحدة للدلالة على الرقم (5)، وأصابع اليدين للدلالة على الرقم (10)، ثم أصابع اليدين والقدمين للدلالة على الرقم (20)، في حين استخدمت شعوب أخرى عقد الخيوط وسائل للتعبير عن الأرقام، واستخدمت العقدة الواحدة للدلالة على الرقم (10)، و العقدتين للدلالة على الرقم (20)، ثم العقدة المزدوجة للدلالة على الرقم (100)... وهكذا.

وخلال هذه الحقبة التاريخية وتحديدا في عهد الإمبراطوريتين اليونانية والرومانية، خطت المحاسبة خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين:

- البدء باستخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري بدءا من القرن السادس قبل الميلاد، مما وفر ركنا هاما من أركان نظام القيد المحاسبي.
- ظهور الأنظمة العددية المتطورة نسبيا، والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني، ثم بالنظام العددي الروماني ثم النظام العددي الهندي العربي.

وحتى بداية القرن الثالث عشر، كانت سجلات المحاسبة بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات، يثبت فيها التجار، ومقرضو الأموال معاملاتهم المالية الآجلة مع الغير بقصد إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والتزامات.

أما العمليات النقدية، فكان التاجر يخضعها لرقابته الشخصية دون حاجة لتسجيلها، وقد أطلق على هذا التسجيل في المعاملات المالية مصطلح القيد المفرد.

[1]. وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص.25.

لكن في بداية القرن الرابع عشر بعد الميلاد، حدث تطوران هامان في عالم التجارة تركا آثارا كبيرة على الوظيفة المحاسبية.

ازدياد العمليات الآجلة في المعاملات التجارية لدرجة لم يعد يستوعب أسلوب القيد المفرد

انتشار الفروع والوكالات البعيدة عن مراكزها الرئيسية خصوصا بعد توسع التجارة الأوربية والايطالية منها خاصة مما جعل للعملية المالية أثرا مزدوجا لا يمكن التعبير عنه محاسبيا بواسطة القيد المفرد.

إزاء ما تقدم كان على المحاسبة أن تتطور استجابة للظروف المستجدة وهكذا نبتت بذور القيد المزدوج في الأنظمة المحاسبية لبعض المشروعات الرائدة خلال هذه الحقبة التاريخية، ومن أمثلة هذه المشروعات التي تركت أثارا سجلات نظمت وفقا لمفهوم الدائنية والمديونية والذي بني عليه فيما بعد مفهوم القيد المزدوج.

– **الحقبة الثانية:** يمثل ابتكار القيد المزدوج انقلابا حاسما في عالم المحاسبة، وعلى الرغم من إن جذور هذا المفهوم تعود إلى نهاية القرن الرابع عشر، فإن ذكر القيد المزدوج في الفكر المحاسبي يقترن دائما باسم الايطالي لوقا باشيولو (**Luca Paciolo**) الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس عشر.

ومجرد ذكر اسم باشولو في مجال المحاسبة يعتبر دليلا في حد ذاته على قيمة الخدمات التي قدمتها الرياضيات وعلمائها للوظيفة المحاسبية، فقد كان هذا راهبا واستنادا للرياضيات عمل في جامعة ميلانو، ثم في أكاديمية روما بعد ذلك، وفي عام 1494م ألف أطروحة في الرياضيات تحت عنوان : .(**Summa De Arithmatica Proportioniet De Computheset Scripturies**)

وقد خصص باشولو في أطروحته هذه فصلا كاملا عن فن تنظيم الدفاتر والتسجيلات المحاسبية، شرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج، ويجدر القول في هدا المجال أن باشولو كان قد اعترف بصراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج، بل كان جل ما قام به تفسير أساليب كانت معروفة من قبل، ومن ثم كتابتها في مؤلف مطبوع بعد أن كانت مبعثرة في شكل مخطوطات.

ولكن مهما اختلف الباحثون في تقييم الآثار التي خلفها باشولو على المحاسبة فهم متفقون على إسناد الفضل إليه في نوعين من الآثار هما:

- أنه كان أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في سجلات رئيسية حددها في: المذكرة، اليومية، دفتر الأستاذ. (**Quaderno**) **Memorial , Journal, Ledger**
- كما أنه كان أول من دعا إلى قياس الربح الفتري للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر والذي اعتبره "باشولو" ملخصا تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثارها للفترة المالية وهي بنود الإيرادات والمصروفات.

– **الحقبة الثالثة:** في الفترة التاريخية اللاحقة لباشيولو والتي تشمل القرنين السادس عشر والسابع عشر، عمت الطريقة الايطالية معظم أنحاء أوروبا، وليس من قبيل الصدفة أن يكون معظم الذين حملوا لواء تعليمها من المهتمين بالرياضيات.

وقد اثر التقدم الاقتصادي في المجالين الصناعي والتجاري مع الأشكال التنظيمية للمشروعات حين حولها من ملكية فردية إلى ملكية جماعية فقد دخلت علاقة المحاسبة بالأساليب الرياضية والإحصائية مرحلة نموها منذ ثلاثينات القرن الماضي، حيث تم استخدام المصفوفات الرياضية في مجال المحاسبة القومية للولايات المتحدة الأمريكية على يد **Leontief** سنة 1936م.

وفي وقتنا الحالي أصبحت الأساليب الرياضية والإحصائية وتطبيقاتها العلمية موضوعا رئيسيا قلما تخلو منه دورية أو مؤلف بالإضافة إلى شروع بعض المشروعات الاقتصادية كشركات البترول باستخدام بحوث العمليات في أنظمتها المحاسبية.

❖ الفرع الثالث: التطور التاريخي للمحاسبة.

لقد ارتبط تطور المحاسبة بتطور المجتمعات، وانطلاقا من ذلك يمكن تقسيم تطور المحاسبة عبر التاريخ إلى فترتين من الزمن، تتمثل الفترة الأولى في فترة مسك السجلات المحاسبية، أما الثانية فتتمثل في فترة التطور التدريجي للمحاسبة.[1]

-الفترة الأولى: فترة مسك السجلات.

لقد تزامن ظهور المحاسبة مع بداية تنظيم الحياة الاجتماعية للإنسان، إلا أن دورها اقتصر آنذاك على حفظ اثر الصفقات التجارية فقط، إذ كانت تلعب دور الذاكرة الحافظة، فقد أثبتت البحوث الأثرية والتاريخية وجود عدة وثائق قديمة تدل على استعمال المحاسبة بشكلها المبسط من طرف الإنسان الأول. إذ تم اكتشاف جرات مصنوعة من الطين تحمل أثرا للتسجيل والتقييد، يرجع تاريخها إلى 3200 سنة قبل الميلاد، تم اكتشافها في تركيا من طرف فرقة بحث أثرية ايطالية، وقد أكد هذا الاكتشاف على وجود نظام محاسبي مبسط قبل ظهور الكتابة.

كما كان الإغريقيون يقومون بمسك حسابات في شكل سجلات تدعى **Hypommemeta**، ويسجلون عمليات أعمالهم على حسابات تدعى **Ephemeride**.

وقد أكد علماء الآثار كذلك على استعمال حضارة الإنكا القديمة لخيوط ملونة تحمل عقدا لمسك الحسابات، فقد كانت العقد تمثل الأعداد وكان اللون يمثل طبيعة العناصر التي يتم حسابها.

في العهد الروماني، أدى تطور الإدارة المركزية إلى ظهور نظام محاسبي متطور، أوكلت له مهام تسجيل إيرادات ونفقات الإمبراطورية.

كما أخذت المحاسبة نصيبها من التطور في العهد الإسلامي، وذلك بعد توسع نطاق الحكم، وضرورة التحكم في نفقات الدولة وإيراداتها، وقد ظهرت الضرورة بصفة خاصة، في عملية حساب وجمع الزكاة، هاته العملية التي كانت توكل إلى موظفين في الدولة.

كما أكد القرآن الكريم على ضرورة تسجيل الديون بين المسلمين، مما يدل على الأهمية التي إكتساها التسجيل والمحاسبة في العهد الإسلامي.

[1]. حمزة طارق، **المخطط المحاسبي الوطني: دراسة إنتقادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، غير منشورة، ص.ص.11-15.

في القرون الوسطى في أوروبا، بدأت تظهر الحاجة إلى مسك الحسابات بصفة ملحة، وذلك بعد ظهور الأسواق والمعارض وانتشارها، إلا أن المحاسبة المستعملة في ذلك الوقت كانت محاسبة بسيطة، تقتصر على مسك دفتر واحد.

– الفترة الثانية: فترة تطور المحاسبة.

إن المحاسبة مرآة التجارة، وبالتالي فقد اقترن تطورها بالتطور الاقتصادي بصفة عامة وتطور التجارة بصفة خاصة، فقد أدت التحولات العميقة التي عرفها العالم في القرن الثاني والثالث عشر، خاصة بعد ظهور الاكتشافات الجغرافية وتوسع العالم المعروف، وبالتالي تطور التجارة وتعدد الأسواق والسلع إلى تطور المحاسبة، التي تحول دورها في هذه الفترة من دور ذاكرة للمعاملات (الصفقات التجارية) إلى دور ذاكرة للحدث الاقتصادي المقيم.

اشتهرت ايطاليا بمدنها البندقية، فلورنس وجينوفا التي عرفتا تطورا كبيرا في مجال التجارة الدولية، فقد أصبحت جينوفا في ذلك الوقت مركز العالم في ميدان التجارة والمالية، حيث كانت معبرا للتجار بين المشرق وأوروبا خلال القرن الرابع عشر.

وأول من أعطى الصيغة النهائية للمحاسبة بالقيد المزدوج، هو المفكر ورجل الدين الايطالي **Luca Paciolo**، وذلك في كتابه المشهور **Summa De Arethmetica،Proportionne Proportion Alita Geomethrica,**

الذي أصدره في 1494م، ككتاب مختص في مجال الرياضيات، خصص فصلا كاملا منه لوصف كيفية إمساك الدفاتر على أساس القيد المزدوج.

وترجع نشأة فكرة القيد المزدوج إلى نمو التجارة في المدن الايطالية القديمة،بالإضافة إلى ظهور شركات الأشخاص، وضرورة حساب الأرباح وتحديد نصيب الشريك.

لقد أدى نشر كتاب **Paciolo** إلى تطور الطريقة بسرعة في أوروبا، وفي خلال القرن السادس عشر قام الكاتب **Savonne** في فرنسا بنشر مؤلف، تعرض فيه إلى طريقة التسديد بالمقاصة والتسديدات بالتحويل التي كانت منتشرة في سوق ليون آنذاك.

إلا أن القرن السابع والثامن عشر عرفا تطورا اكبرا للكتابات في مجال المحاسبة.

وبتاريخ 1796م قام المؤلف البريطاني **Edwar Thomas Jones** بنشر كتاب احدث ضجة كبيرة، فقد حاول من خلاله استبدال نضام القيد المزدوج بنظام محاسبي جديد، ورغم فشل محاولته إلا أن هذا الكاتب كان له الفضل في فتح المجال لتطوير الفكر المحاسبي.

وخلال القرن التاسع عشر تم نشر كتاب **The Practical American System Of Accounting** لمؤلفه الأمريكي **James Arligton Bennet**، الذي أعيد طبعه لأربعين مرة خلال حياة المؤلف.

رغم ذلك فلم تعرف المحاسبة تطورا واضحا من حيث الفكر والقواعد، إلا في بداية القرن التاسع عشر ميلادي، أين أصبح من الضروري تطوير قواعد ومبادئ المحاسبة التي لم تعد متلائمة مع التطور الاقتصادي آنذاك، الذي كان متميزا بالخصائص التالية :

- نمو شامل للمؤسسات خاصة مؤسسات السكك الحديدية؛
- بناء مصانع جديدة على إثر الاكتشافات الصناعية الحديثة؛
- ضرورة تقييم أداء المسيرين على المدى الطويل.

كل هاته العوامل ساهمت في تطور تقنيات وقواعد المحاسبة بصفة سريعة، وبتطور حجم المعاملات والنمو السريع للاقتصاد، بات من الضروري توحيد العمليات المحاسبية وتقنيتها مما أدى إلى ظهور القوانين والمخططات المحاسبية الأولى التي مست الشركات الكبيرة في بداية الأمر ثم التجار.

– الفترة الحالية: ظهور المحاسبة في شكلها الحالي.

لقد كان الايطاليون أول من أدخل تقنية القيد المزدوج في المحاسبة وقد أحدثوا بذلك ثورة عظيمة فيها، إذ أصبح كل قيد يسجل في حسابين مختلفين، بعد أن كان التسجيل يقتصر على حساب واحد. وخلال القرن السابع عشر ظهر النظام المحاسبي المركز والسجلات الثانوية، التي خلفت السجل التقليدي الوحيد.

في 1790م تم ابتكار دفتر الأستاذ من طرف الأمريكي **Degrange**، ومنه أخذ دفتر الأستاذ تسمية السجل الأمريكي.

وفي عام 1906م تم اعتماد أول تصنيف موحد للحسابات من طرف شركة السكك الحديدية ثم من طرف اللجنة الفدرالية للتجارة في الولايات المتحدة.

كما تم في سنة 1929م عقد المؤتمر الدولي للمحاسبة في مدينة برشلونة، الذي ابدي الرغبة في وضع إطار لقانون دولي في مجال التقييس المحاسبي.

أما في ألمانيا وفي سنة 1938م فقد تم اعتماد أول مخطط محاسبي يهدف إلى توحيد قواعد وطرق المحاسبة.

كما قامت إدارة الضرائب في فرنسا سنة 1939م بفرض توحيد حساب سعر التكلفة والنتيجة السنوية على شركات التامين والرسملة.

وكانت هذه ملامح ظهور تيار التقييس المحاسبي الذي أدى إلى :

– ظهور المخطط المحاسبي الفرنسي في سنة 1942م؛

– إنشاء لجنة تقيس المحاسبات في سنة 1946م؛

– إنشاء مصنف الخبراء المحاسبين بفرنسا في سنة 1947م؛

– إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة في سنة 1947م الذي قام بتعديل المخطط المحاسبي الفرنسي في سنة 1957م ثم 1979م، مما أدى إلى ظهور المخطط المنقح في سنة 1982م.

أما في سنة 1962م تم وضع المخطط المحاسبي البلجيكي والسويدي. أما في الجزائر فقد تم أنشاء المجلس العلى للمحاسبة في سنة 1972م، الذي قام بإعداد المخطط الوطني المحاسبي في سنة 1975م.

كخلاصة لهذا العرض التاريخي، يمكن القول بان المحاسبة نشأت في الميدان وتطورت عبر الممارسة، ولم تنشأ من التفكير كعلم تجريدي أو فرع من العلوم التجريدية.

كما نستخلص أن المحاسبة تطورت تحت ضغوط التطور الاقتصادي والتجاري، فقد اتبع تطورها تطور الاقتصاد والتجارة في العالم إذ كان تطور التجارة بمثابة القاطرة التي تجر القطار المتمثل في المحاسبة حيث كانت تجرها دوما نحو التطور.

المطلب الثاني: أهمية المحاسبة، وظائفها وأهدافها.

للإلمام بالإطار النظري للمحاسبة سوف نستعرض أهمية المحاسبة، وظائفها، وأهدافها كمايلي:

❖ الفرع الأول: أهمية المحاسبة.

تعتبر المحاسبة من أهم وسائل الرقابة و لها أهمية كبرى تتمثل في:

– **بالنسبة للمؤسسة:** مهما كان نوع المؤسسة فان القانون يلزم مسيريها بمسك الدفاتر المحاسبية، وقد ألزم نص القانون التجاري في مادته التاسعة على ما يلي:" كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المؤسسة", إن لهذا الإلزام فائدة كبرى بالنسبة للمؤسسة فبواسطة المحاسبة يمكن للمؤسسة:

– معرفة تطور وضعيتها المالية.

– تحديد سعر منتجاتها عن طريق تحديد عناصر تكاليف الإنتاج.

– المساهمة في بناء نظام معلوماتي على المستوى الوطني عن طريق بعض المجاميع، مما يسهل العمل على مستوى الاقتصاد الوطني.

– **بالنسبة لمصالح القضاء:** تعتبر الوثائق والدفاتر المحاسبية حججا مادية يمكن الاستناد عليها في الحكم ضد المؤسسة أو لصالحها في حالة المنازعات مع الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة، سواء تعلق الأمر بالزبائن أو الموردين أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم؛

– **بالنسبة للضرائب:** يمكن لمصالح الضرائب تحديد الضريبة الواجبة الدفع عن طريق ما تقدمه المؤسسة من وثائق رسمية تمثل ملخصات لنشاطاتها المختلفة.

❖ الفرع الثاني: الجهات ذات العلاقة التي تستخدم البيانات المحاسبية.

يعرف البعض المحاسبة بأنّها لغة الأعمال إذ ينبغي على إدارة المؤسسة الحصول على جميع البيانات المحاسبية الصحيحة وفي الصورة السلمية وفي الوقت المناسب حتى تتمكن إدارة المؤسسة من تأدية واجبها بكفاءة ونجاح.

غير أنه توجد جماعات أخرى تحتاج إلى التقارير المالية التي تعد من واقع البيانات المحاسبية ويمكن ذكر أهم الجماعات على النحو الأتي:[1]

– **أصحاب المشروع (المؤسسة):** حيث يستطعون معرفة الوضع المالي للمؤسسة وما تحقق من ربح أو خسارة؛

– **إدارة المؤسسة:** تعمل المحاسبة على تزويد إدارة المشروع بالمعلومات والبيانات المالية والإحصائية التي تساعد على اتخاذ القرارات السليمة والرشيدة من أجل العمل على تنمية المشروع وتطويره وازدهار واستعمال الموارد المتاحة للمؤسسة بشكل جيد وهذا يؤدي إلى رقابة إدارية على الموارد المالية والبشرية.

[1]. عليان الشريف، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار المبسرة للنشر والتوزيع والطباعة،الأردن، 2000، ص.ص.18-19.

– **العاملون في المؤسسة:** إن رضا هؤلاء على مصالحهم وحاجاتهم ورغباتهم وضرورة استمرارهم في العمل وثباتهم في وظائفهم عادة ما يقارنون بين الجهد الذي يبذلونه مع العائد الذي يحصلون عليه وفي سبيل ذلك كثيرا ما يتطلب دراستهم لوضع المشروع المالي والاطمئنان على مواقعهم فيه وحصولهم على العلاوات والمكافآت؛

– **الدائنون والموردون:** إن المعلومات والبيانات المحاسبية التي تقدمها المحاسبة تساعد هؤلاء في الحكم على الوضع المالي للمؤسسة وحركته النقدية وبالتالي قدرته على تسديد الالتزامات في المواعيد المحددة ولذلك نرى أن البنوك عند فتح السجلات للعميل تطلب منه معلومات وبيانات وافية عن وضع المؤسسة المالي لتحليلها ودراستها؛

– **الجهات الحكومية:** ومنها على سبيل المثال لا للحصر دائرة الضرائب التي تهتم بمعرفة أرباح المؤسسة بدقة لتحديد الضريبة (الوعاء الضريبي) المستحقة عليه وربطها وتحصيلها، وكذلك دائرة الإحصاءات العامة ووزارة التخطيط وغيرها؛

– **المستثمرين:** وهو الذين يرغبون في استثمار أموالهم يقومون باختيار المؤسسة الأفضل والأجدر بعد دراسة الوضع المالي لتلك المؤسسة ومقارنته بمؤسسات أخرى؛

– **المحللون الماليون:** حيث يستفيد هؤلاء من البيانات والمعلومات المالية لتقديم النصح والإرشاد للمستثمرين. وهناك جهات أخرى تستفيد من البيانات المحاسبية والمعلومات مثل الباحثين والدارسين. وهناك فائدة للأمة حيث توفر جميع المعلومات اللازمة للمحاسبة الوطنية والتي من شأنها تسهيل تقييم الدخل الوطني.[1]

❖ الفرع الثالث: وظائف المحاسبة.

لقد اختلفت الآراء حول وظائف علم المحاسبة أو بالأحرى إيجاد تعريف واضح لهذه الوظائف ومن أجل هذا الغرض ارتأينا أن نذكر تعريفين أساسيين لوظائف المحاسبة تتمثل فيما يلي:

- قياس الموارد الاقتصادية التي بحوزة المؤسسة؛
- قياس الالتزام وحقوق الملكية التي تقع على عاتق هذه المؤسسة؛
- قياس التغيرات في الموارد والالتزامات وحقوق الملكية نتيجة لقياس المؤسسة بالوظائف الإنتاجية وذلك لتحديد الربح والخسارة؛
- تخصيص الربح والخسارة وتحديد المراكز المالية على فترات زمنية محددة؛
- التعبير عن ما سبق بأسلوب نقدي.

يلاحظ أن هذا التعريف يفهم أساسا على وظيفة القياس دون الاتصال. ولاشك في أن هذا يعد قصور جوهريا في تعريف وظائف المحاسبة، فوظيفة الاتصال تبدأ عند نهاية وظيفة القياس فهي تقوم بتوصيل البيانات الناتجة عن قياس إلى من يهمه الأمر في هذا الشأن من أطراف متعددة، فهذه البيانات تهم المستثمرين أولا قبل كل شيء، كما تفيد العاملين والجهات العمومية المختلفة.

[1]. عاشور كتوش، **المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وفق PCN**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص.15.

إن الغرض الرئيسي لعلم المحاسبة هو إعداد البيانات المالية التي تتعلق بالمؤسسات وتقديمها للوفاء باحتياجات الإدارة والمستثمرين.

عن هذين التعريفين يتجلى لنا أن للمحاسبة وظيفتين أساسيتين هما وظيفة القياس ووظيفة الاتصال، غير أنه يمكن القول أن لها تقييم آخر غير بعيد عن التقييم الأول والمتمثل في، الوظيفة القانونية والوظيفة الإدارية.

- **الوظيفة القانونية** : تنص المادة التاسعة (**09**) من القانون التجاري الجزائري" كل شخص معنوي أو طبيعي له صفة التاجر يجب عليه مسك الدفاتر لتسجيل العمليات الحسابية" لذا فان القانون التجاري نص على مسك الدفاتر المحاسبية عملية إلزامية وقانونية، كما إن تحديد الوعاء الضريبي يتم انطلاقا من النتائج على مستوى المحاسبة؛
- **الوظيفة التسييرية:** تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات المالية والاقتصادية والمحاسبية، فهي إذا نظام يختص بتحديد و قياس و توصيل المعلومات الكمية عن الوحدة الاقتصادية, التي يمكن استخدامها في عمليات التقييم و اتخاذ القرارات من قبل الأطراف و الفئات المستخدمة لهذه المعلومات، وتساعد المعلومات المحاسبية إدارة المؤسسة في الرقابة على الموارد المالية والبشرية، وتعتبر المحاسبة أداة هامة من أدوات التسيير.

❖ الفرع الرابع: أهداف المحاسبة.

مما جاء في التعاريف الواردة للمحاسبة كعلم، هو أن هذه الأخيرة هي عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية يمكن استخدام صافي عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة مستخدمي هذه المعلومات، من هذا التعريف يمكن القول أن المحاسبة جاءت بالدرجة الأولى بهدف تكوين معلومات رقمية (مالية) يمكن أن يستفيد منها صاحب المؤسسة في التسيير وذلك باتخاذ القرارات الملائمة، وكذا كل من يستخدم هذه المعلومات من هيئات خارج المؤسسة مثل مصلحة الضرائب، البنوك....الخ.[1]

ويمكن تلخيص أهداف المحاسبة كما يلي:

- توفير المعلومات المالية؛
- قياس نتائج الأعمال عن فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة؛
- تامين مختلف المعلومات المالية بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يسمح لمختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي، إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة؛
- قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لممارستها النشاطات التي أنشئت من اجلها؛
- معرفة في كل وقت الديون الواجبة الدفع، والحقوق الواجبة التحصيل؛
- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لان المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية؛

[1]. خالص صافي صالح، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص.09.

- توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة، المساهمين، المقرضين، المحللين الماليين، الجهات والهيئات الحكومية وغيرها ذات المصلحة بالمشروع، كذلك يمكن للمعلومات المحاسبية أن تخدم هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المالية في مجالات الاستثمار والتمويل.
- توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخليين وتشمل بشكل أساسي مدخلات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة، التنسيق، وتقييم الأداء.
- كما تهدف المحاسبة بصفة عامة إلى معرفة المركز المالي للمؤسسة وتحديد أسعار المنتجات, والرقابة المستمرة على العاملين.

المطلب الثالث: أنواع المحاسبة ومبادئها.

في ضوء الفروض الأساسية التي يفترضها المحاسبون لابد وأن يكون هناك إطارا من المحاسبة الأساسية التي تستخدم في تسجيل العمليات المالية، نتعرض في هذا المطلب لهذه الأنواع المحاسبية ومبادئها في ما يلي:

❖ الفرع الأول: أنواع المحاسبة.

للمحاسبة عدة أنواع نذكر منها:

أولا: محاسبة المؤسسة.

وهي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة أغراض المؤسسات لا سيما المؤسسة الاقتصادية خدمية كانت أو إنتاجية، خاصة كانت عمومية و يمكن التمييز من ثلاث أنواع منها:

1- المحاسبة المالية: ويطلق عليها البعض لفظ المحاسبة العامة و تعني مجموعة من الإجراءات و الوثائق و المستندات الموجهة لمسايرة نشاط المؤسسة على امتداد السنة المالية الواحدة، قصد تقويمه و إثبات أثره على مكونات الذمة المالية استنادا إلى دليل محاسبي وطني يكفل تجانس المعالجة المحاسبية بين جميع المتعاملين الاقتصاديين، و كذا تعميق آليات المعالجة المحاسبية لمجريات أهداف النشاط العام للمؤسسة وفق نصوص و محتويات هذا الدليل.[1]

2- المحاسبة التحليلية: تعني مجموعة من الإجراءات و التقنيات الموجهة لمساير تكاليف الأداء على امتداد فترة زمنية محددة (شهر، ثلاثي،...) قصد تقويم المنتجات أو المتبقية عن النشاط من جهة، ومراقبة شروط التشغيل الداخلي(الاستغلال) من جهة أخرى، و لهذا كانت تسميتها المختلفة. فهي محاسبة تحليلية لأنها تنصب عن تحليل نشاط المؤسسة عبر وظائف أو مراكز تكاليفية....و هي محاسبة تكاليف لأنها تكرس كل مسعاها لمسايرة التكاليف الموافقة للمنتجات أو الخدمات المؤداة.... أنها محاسبة استغلال لأنها تستهدف مراقبة شروط التشغيل لإعادة النظر في سير النشاط على مستوى المؤسسة و بالتالي ترشيده.[2]

[1]. أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص.26.

[2]. نفس المرجع، ص.27.

وعموما فهي ترتكز حول دراسة التكاليف وكذا النتيجة الإجمالية المستخرجة والمستخلصة من المحاسبة العامة، مع تحديد قيمة الممتلكات والخدمات بغية تحديد ثمن البيع ومراقبة أرباح المؤسسة، وقد تساعد المحاسبة التحليلية في بعض العناصر التالية:

- تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة؛
- شرح النتائج و تحليلها؛
- مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية؛
- السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات.

3- المحاسبة التقديرية: تعتمد هذه المحاسبة على تقديرها من خلال التنبؤ بما سوف يحدث في الفترات المستقبلية، حيث تقارن التقديرات بما تم انجازه فعلا بهدف استخراج الفروق.

ويطلق عليها البعض لفظ المعيارية أو النمطية، و تعني اعتماد محاسبة تحليلية بقيم تقديرية متوقعة للزمن المستقبلي، لذلك فالمحاسبة التقديرية امتداد للمحاسبة التحليلية، بل هي فرع منها غير أن الأولى تبنى على تقديرات أما الثانية فتبنى على أرقام فعلية، على إن الفرق بين ما هو مقدر و ما هو متحقق فعلا بشكل و سيله للمؤسسة لترشيد نشاطها، وهو ما يسمى بتحليل الفروق لمراقبة التسيير.

هكذا إذن تسمح المحاسبة العامة، بصورة تدريجية، بتحديد أي نتيجة نشاط المؤسسة وكذلك آلية تشكيل ذمتها المالية، بعد هذا النشاط المتوج لفترة زمنية محددة هي السنة المالية، غير أن المعلومات توفرها هذه المحاسبة، على الرغم من أهميتها وضرورياتها، تبقى غير كافية للتعرف على خبايا النشاط والإلمام بها جيدا، ولذلك عدة أسباب أنها:

- مجبرة على مراعاة واحترام قواعد التقويم والتسجيل؛
- تستخدم المعطيات الفعلية التاريخية (المتحققة في الماضي)؛
- تبتعد في بعض الأحيان عن الأسباب الاقتصادية لأجل الضرورات القانونية والجبائية؛
- لا تلتقط (نجمع) الحقائق إلا في شكلها القيمي (النقدي) على الرغم من أن أبعاد فيزيائية كبيرة تشكل مقاييس محددة للنتيجة.

هذه الأسباب تحاكم المحاسبة العامة، بقدر ما تبرر سعي المسؤولين على المؤسسة للحصول على أداة أخرى، تمكنهم من الاطلاع على شروط التشغيل الداخلي بصفة أفضل وأنجع، وهذه الأداة هي المحاسبة التحليلية والتي تستفيد معلوماتها من المحاسبة العامة أصلا.[1]

ثانيا: المحاسبة الوطنية.

هي تلك الحسابات القومية (الوطنية) المجمعة من لكل الأعوان الاقتصاديين المكرسين لتدفقات القيم، كتتويج لنشاط المجتمع الممثلين له (الدولة) في غضون السنة المالية الواحدة أو مجموعة سنوات معينة... على أن تشكل المعلومات المستقاة من المحاسبة العامة خاصة على مستوى كل المؤسسات الاقتصادية، أهم مورد معلوماتي لهذه الحسابات بالإضافة إلى صافي

[1]. أحمد طرطار، مرجع سابق، ص.28.

المعاملات مع الخارج، وغيرها من الأمور المتعلقة بحسابات النتائج الوطني الخام، والصافي أو الرسم على القيمة المضافة أو غير ذلك.[1]

ثالثا: المحاسبة العمومية.

هي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات غير الاقتصادية أي المؤسسات ذات الطابع الإداري والتي تعود في وصايتها إلى الدولة أو هيئاتها القاعدية (البلدية، الولاية، الوزارة...) ويسميها البعض بالمحاسبة الموازناتية لأنها تبنى على الموازنة بين الإدارات والنفقات... فهي بالتالي محاسبة متميزة، تقوم على تسيير الإرادات الموفرة من طرف الدولة، في شكل نفقات موزعة على الإرادات العامة (القطاع الحكومي) لذلك تحكمها إجراءات وميكانيزمات خاصة.

❖ الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة.

المحاسبة فن إظهار وتقديم النتائج، وهي نظام إعلامي يزود الجميع بما يحتاجه من بيانات، كما أنها لغة اتصال وكل لغة لها قواعدها الأساسية. تسجل العمليات المحاسبية وتقدم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها عموما تسمى المبادئ المحاسبية، إنها قواعد عرفية تطورت مع الزمن وأصبحت مطبقة هنا هناك، وهي في تطور مستمر شانها شان المحاسبة، هذا ما أدى إلى رفض بعضها وظهور مبادئ أخرى جديدة معوضة.

تقترح المبادئ المحاسبية في الأصل من طرف المتخصصين من خبراء وهيئات، ويتفق عليها مع مستعملي القوائم المالية وممثلي مختلف الأنشطة الاقتصادية، وتتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية، ولن تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا إذا ثبت أن المبادئ المتفق عليها مطبقة بالحرف الواحد. وتتمثل هذه المبادئ في:[2]

1- مبدأ الحيطة و الحذر: تحتوي الكثير من القرارات التي يتخذها المحاسبون في مجال تقييم الأصول وتحديد النتيجة على بعض التقديرات وممارسة الحكم الشخصي وينبغي مبدأ الحيطة أنه في الحالات التي تتوفر للتقديرات والطرق المختلفة أدلة معقولة ينبغي اختيار القيمة التي يكون تأثيرها أقل بالنسبة لتحسين الربح أو المركز المالي للمؤسسة في السنة الجارية.

ويقتضي هذا المبدأ لضمان عدم المبالغة في الأرباح أو تحسين المركز المالي ومن الأمثلة العملية لمفهوم الحيطة فيلا المحاسبة هو تقييم المخزون السلعي بالقيمة الأولى من بين التكلفة أو سعر السوق واستخدام طرق الاستهلاك المتناقصة أو رفض أي عمليات إعادة التقييم والزيادة للأصول حتى تتحقق هذه الزيادة في شكل عملية كاملة.

2- مبدأ التكلفة التاريخية: تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات, المخزونات,...الخ ، أي تسجل بتكلفتها عند تاريخ الحيازة عليها. وطبقا لهذا المبدأ فان العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع التي يعترف به المحاسبون والتي تخضع للقيد المحاسبي.

فعدم واقعية هذا المبدأ أدت إلى العدول عنه من طرف البعض و أصبحت إمكانية إعادة التقييم للاستثمارات خاصة ممكنة.

---

[1]. جمعة هوام، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000. ص.17.

[2]. نفس المرجع السابق، ص.ص.15-16.

3- مبدأ الإفصاح: يتطلب مبدأ الإفصاح الإعلان عن القوائم المالية كاملة، بحيث تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق. فإذا تم حذف أو استبعاد بعض المعلومات تصبح القوائم المالية مضللة، ومن أمثلة الملاحظات التوضيحية التي ترفق الآن بالقوائم المالية:

- ملحق بالسياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة؛
- ملخص لتفاصيل المخزون و أسس تقييمه؛
- ملخص لخطط التعاقد الخاصة بالمؤسسة.
- القيمة الجارية للأصول طويلة الأجل و المخزون...الخ.

ولا يسري مبدأ الإفصاح الكامل على العمليات التي تحدث خلال السنة المالية وإنما تمتد إلى العمليات الهامة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية وقبل نشر القوائم المالية من الأمثلة على ذلك بيع أحد الأصول الهامة تسوية أحد المنازعات الهامة والانخفاض الكبير في أسعار الخامات وهذه العملية تؤثر على نتيجة المؤسسة ومركزها المالي لذلك لابد من الإفصاح عنها في القوائم المالية.

4- مبدأ القيد المزدوج: تعتمد المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات العصرية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء.

يشترط القيد المزدوج في كل عملية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدنية للحسابات الثانية، أي كل عملية محاسبية تقوم بتسجيلها المؤسسة تؤثر في ثنائي من الحسابات على الأقل إحداهما في طرف يسمى المدين وإحداهما في طرف آخر يسمى الدائن، ويشترط توازن الحسابات و ذلك لكل عملية.

5- مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف: يعني مبدأ المقابلة بعد تحديد نواتج الفترة المحاسبية، فان المصاريف المرتبطة بتلك النواتج لابد أن تخصم منها للوصول إلى صافي الدخل (النتيجة الصافية للدورة)

و يوفر مبدأ المقابلة في عمليات قياس الدخل مبررا عمليا آخر لاستخدام أساس التكلفة التاريخية.

6- مبدأ عدم المقاصة: لا يجب أن تكون مقاصة بين الحسابات للأصول والخصوم في الميزانية، أو بين حسابات التكاليف والإيرادات في جدول حسابات النتائج، وذلك لكي تظهر الحسابات في القوائم المالية للدلالة على طبيعتها.

7- مبدأ الموضوعية: ينبغي أن تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكنا، حيث أن المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلة واضحة وقوية يمكن مراجعتها عن طريق فحص الأدلة والحقائق التي تثبت ذلك، فالتكلفة التاريخية للأصول تمثل بيانا موضوعيا يمكن التحقق منه بسهولة، والتمسك بمبدأ الموضوعية يساعد على ضمان خلو القوائم المالية من أي انحياز أو تضخيم للمبالغ.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية لا تعبر دائما عن حقائق وإنما يوجد بعض التقديرات، مثل تقدير الحياة الإنتاجية للأصل الثابت، تقدير القيمة البيعية للمخزون...الخ, حيث يتطلب مبدأ الموضوعية فيما يتعلق بهذه العناصر والاعتماد على أدلة موضوعية كلما كان ذلك ممكنا.

8- مبدأ الأهمية النسبية: يرتبط هذا المبدأ بشكل كبير بمبدأ الإفصاح السابق الإشارة إليه، وبناء على هذا المبدأ فان العناصر قليلة القيمة أو التي تكون قيمتها ضئيلة لا ينبغي أن تستغرق كثيرا من الجهد، وإنما معالجتها بأكثر ملائمة و اقتصادا.

ومن الأمثلة لتطبيق هذا المبدأ ما تضعه بعض المؤسسات كحد أدنى لاعتبار بان النفقة بمثابة نفقة رأسمالية، فمن الناحية النظرية البحتة يعتبر شراء بعض الأدوات المكتبية مثل الأقلام ، بمثابة الحصول على أصول ينبغي استهلاكها على سنوات استخدامها، ولكن من الناحية العملية نجد أن تكاليف تخصيص هذه النفقات قد تعدى تكلفة الأصول المشتراة, وبالتالي فان عملية التخصيص على سنوات الحياة الإنتاجية لن تكون لها ما يبررها من الناحية العملية ورغم استفادة أكثر من فترة محاسبية من تلك الأدوات فإنها تعالج كلوازم تطبيقا لمبدأ الأهمية النسبية في المحاسبة.

المبحث الثاني: الوظيفة المحاسبية ضمن نظام المعلومات المحاسبي.

سيتم في هذا المبحث من الدراسة توضيح مفهومي النظام والمعلومات، وعلاقة كل منهما بالآخر، كما سيتم عرض عدة تعريفات للمحاسبة تبين أن المحاسبة هي نظام للمعلومات، كذلك بيان المحاور الأساسية لنظم المعلومات المحاسبية وبيان مراحل تطوير نظم المعلومات المحاسبية والعوامل التي تؤثر على أداء النظام، بالإضافة إلى إستعراض دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في تحسين الأداء الإداري.

ويتناول هذا المبحث النقاط التالية:

المطلب الأول: المحاسبة كنظام للمعلومات.

قبل أن نتطرق إلى ماهية نظام المعلومات المحاسبي تجدر بنا الإشارة إلى العلاقة بين المحاسبة ونظام المعلومات المحاسبي، فالمحاسبة هي عبارة تقنية كمية لمعالجة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الإقتصاديين في إقتصاد ما.

يتناول هذا المطلب المحاسبة ضمن نظام المعلومات المحاسبي، وهذا الأمر الذي يدفعنا للتعرف على مجموعة من المفاهيم مثل مفهوم النظام ومفهوم المعلومات وعلاقة النظام بالمعلومات والتعرف على المحاسبة كنظام ومفهوم البيانات والمعلومات المحاسبية والخصائص الأساسية والثانوية للمعلومات المحاسبية.

❖ الفرع الأول: مفهوم النظام والمعلومات والعلاقة بينهما.

يعتقد الكثيرون أن المحاسبة تعد من المجالات الفنية المتخصصة التي يقتصر فهمها على المحاسبين، ولكن في واقع الأمر نجد أن كل فرد يمارس المحاسبة يوميا بطريقة أو بأخرى. فالمحاسبة هي مجال المعرفة الذي يختص بقياس نشاط الوحدات الاقتصادية وتفسير وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة به سواء كانت تعد ميزانية بنك، أو تسجيل عمليات في البنك، أو تحسب الضريبة المستحقة على دخلك،أو تدير شركة كبرى،فأنت تتعامل مع مفاهيم محاسبية ومعلومات محاسبية.

أولا: مفهوم النظام.

إن كلمة نظام متداولة بشكل كبير في حياتنا اليومية، فنحن نستعملها في عدد كبير من المصطلحات مثل: النظام الكوني، النظام الطبيعي، نظام جسم الإنسان، و النظام الاقتصادي أو السياسي لبلد ما، أو النظام الأساسي للعاملين في الشركة أو الدولة...الخ. و قد ظهرت الحاجة إلى إستخدام مفهوم النظم في مجال الإدارة، والاقتصاد مع الزيادة المطردة في حجم التنظيمات الإدارية و زيادة استخدامها للتقنيات المتطورة و خاصة تقنيات المعلومات.

لقد تطرق العديد من الكتاب إلى تعريف النظام و نذكر:

- النظام هو مجموعة من العناصر المترابطة و المتكاملة و المتفاعلة مع بعضها البعض بسلسلة من العلاقات من أجل أداء وظيفة محددة أو تحقيق هدف معين.[1]
- كما تم تعريف النظام من وجهة التقارب النظامي كونه مجموعة نظم فرعية مترابطة فيما بينها تسمح بالعمل، واتخاذ القرارات، و تخزين المعلومات.[2]

[1]. عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص.14.

[2]. Camille Moigne, **Organisation Du Système D'information De Gestion**, Edition Foucher, Paris, 2001, P.7.

- النظام هو مجموعة من العناصر و الإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض وتحكمها آليات وعلاقات عمل معينة و في نطاق محدد بقصد تحقيق هدف معين.[1]

ثانيا: مفهوم المعلومات.

كثيرا ما يحدث خلط بين البيانات والمعلومات، حيث جرت العادة على استخدام لفظ البيانات مرادفا للفظ المعلومات، رغم أنهما في إطار نظام المعلومات يعنيان شيئين مختلفين، حيث أنه يمكن تعريف البيانات بأنها "حقائق تم تسجيلها بشأن أحداث معينة تمت أو ستتم مستقبلا، وهذه الحقائق قد تكون مستقلة وغير مرتبطة ببعضها وغير محددة العدد وهي تمثل المدخلات في نظام المعلومات وليس لها أثر واضح في اتخاذ القرارات،"[2]، كما يمكن تعريف البيانات على أنها " الأرقام أو الأعداد غير المفسرة أو المحللة أو المعالجة، أو كونها الأرقام المطلوب معالجتها بواسطة النظام "[3].

أما المعلومات يمكن تعريفها على أنها مجموعة البيانات التي جمعت وأعدت بطريقة ما جعلتها صالحة للاستخدام بالنسبة لمستقبلها أو مستخدمها، وهي تمثل المخرجات في نظام المعلومات ولها تأثير في اتخاذ القرارات المختلفة.[4]

ويقصد بالمعلومات البيانات التي يتم معالجتها بحيث أصبحت ذات دلالة مبينة وذات معنى، والتي تؤثر على فهم الفرد الذي يتلقاها،[5] أما البيانات فهي رموز مجردة من المعنى الظاهري.

مما سبق يمكن القول أن المعلومات عبارة عن بيانات تمت معالجتها بحيث تصبح مفيدة وذات معنى وتخدم إحتياجات المستفيدين الخارجيين والداخليين وفي مقدمتهم الإدارة، كما أنها تفيد في مجال اتخاذ القرارات الإدارية.

من هنا هذا يمكن تمييز البيانات عن المعلومات من خلال ما يلي:[6]

- تمثل البيانات أرقاما أو أعدادا غير مفسرة، في حين تعتبر المعلومات أرقاما أو أعدادا مفسرة؛
- تمثل البيانات مدخلات النظام، بينما تعتبر المعلومات مخرجات النظام؛
- لا يمكن للبيانات اتخاذ قرارا بناء عليها على عكس المعلومات؛
- تعد البيانات أرقاما غير تامة المعالجة فيما يتكفل النظام المحاسبي بمعالجة هذه الأرقام ليجعل منها معلومات يمكن استخدامها.

ويمكن توضيح النقاط السابقة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (01): الفرق بين البيانات والمعلومات.

البيانات Data	المعلومات Information

[1]. سليم إبراهيم الحسنية، **نظم المعلومات الإدارية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص.27.

[2]. هاشم أحمد عطية، **مدخل نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2000، ص.9.

[3]. حكمت أحمد الراوي، **نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص.40.

[4]. هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص.9.

[5]. Patrick Boisselier, **Contrôle de gestion**, 2eme Edition, librairie Vuibert, 2001, P.52.

[6]. حكمت أحمد الراوي، مرجع سابق، ص.40.

تمثل أرقاما أو أعدادا غير مفسرة	تمثل أرقاما أو أعدادا مفسرة
تمثل مدخلات النظام	تمثل مخرجات النظام
لا يمكن اتخاذ قرار عليها	يمكن أن يتخذ قرار عليها
أرقام غير تامة المعالجة	المعالجة بواسطة النظام

المصدر: حكمت أحمد الراوي، مرجع سابق، ص.40.

ويمكن التمييز بين مصطلح البيانات والمعلومات من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (02): المقارنة بين البيانات والمعلومات حسب المجال.

	المجال	البيانات Data	المعلومات Information
01	الترتيب	غير مؤسسة في هيكل تنظيمي	مؤسسة ضمن هيكل تنظيمي
02	القيمة	غير محدودة القيمة	محدودة القيمة بالضبط
03	الاستعمال	لا تستعمل على الصعيد الرسمي	تستعمل على الصعيدين الرسمي وغير الرسمي
04	المصدر	متعددة المصادر	محددة المصدر
05	الدقة	منخفضة	عالية
06	الموقع	مدخلات	مخرجات
07	الحجم	كبير جدا	صغيرة بالنسبة لحجم البيانات

المصدر: حكمت أحمد الراوي، مرجع سابق، ص.41.

كما يتم التفريق بين البيانات و المعلومات حسب معيارين أساسيين:[1]

– معيار الإضافة المعرفية: إذا أدت البيانات إلى إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي (المستفيد) تحولت إلى معلومات و إلا فهي تصنف في إطار البيانات كذلك ما يعد بيانات لشخص ما يمكن أن يعتبر معلومات لشخص آخر و العكس.

– معيار الارتباط: حتى تتحول البيانات إلى معلومات يجب أن ترتبط هذه البيانات بمشكلة معينة أو حدث معين يتم اتخاذ القرار بشأنه من قبل المتلقي فالبيانات تعد معلومات إذا كانت تؤثر في القرار المتخذ ، فهي إما أن تؤدي إلى اتخاذ قرار سليم أو تؤدي إلى تغيير القرار و تعديله لذلك ما يعتبر بيانات في فترة معينة يمكن أن يصبح معلومات في أوقات أخرى.

ثانيا: علاقة المعلومات بالنظام (نظم المعلومات).

من خلال الطرح السابق لكل من المعلومات والنظام، نلاحظ أنه يمكن الربط بين كل من البيانات والمعلومات والنظام من خلال ما يسمى بنظم المعلومات، حيث يمكن تعريف نظام المعلومات بأنه النظام الذي يعنى بتحويل البيانات (مدخلات لذلك النظام) إلى معلومات (مخرجات النظام) و بالتالي فإن عملية الربط بين النظم و المعلومات تنتج ما يسمى بنظم المعلومات.

[1]. عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص.ص.12-13.

و يمكن تعريف نظم المعلومات بأنها عملية تحويل البيانات إلى معلومات يمكن الاستفادة منها و استخدامها من قبل مستخدمي تلك المعلومات. أو هي مجموعة من المكونات المادية والبشرية التي تستخدم في تجميع و معالجة و توزيع المعلومات، لخدمة غرض معين في العملية الإدارية كالتخطيط والموازنة والسيطرة و غيرها.[1]

ويتكون نظام المعلومات من العناصر التالية:[2]

- **المعلومات:** كل المعلومات مهما كان شكلها في المؤسسة تنتمي إلى نظام المعلومات؛
- **الوسائل البشرية:** هم مجموعة الأشخاص الذين يتلقون، يعالجون وينشرون المعلومة؛
- **الوسائل المادية:** هي مجموعة الآلات ذات التقنية العالية التي تساعد في استقبال، معالجة، وتسيير المعلومات؛
- **الإجراءات:** هي مجموعة أدوات العمل و القواعد التي تسمح بحل مشاكل تسيير المعلومة و منها: النماذج (الرياضية، بحوث العمليات)، الخوارزميات، الخطط والمعايير، ملفات الأوامر، الإجراءات الإدارية والنصوص، البرامج المعلوماتية.

❖ الفرع الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي.

يعتبر النظام المحاسبي أحد أهم الفروع المكونة لنظام المعلومات، إذ يتولى النظام المحاسبي جمع، تبويب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات في شكل قوائم مالية (ميزانية ، جدول حسابات النتائج، ملاحق)، إلى الأطراف الطالبة لها بغية إتخاذ على ضوئها القرارات المختلفة التي تؤثر على الوضعية المالية لهم.[3]

فهو أحد مكونات نظام المعلومات الإدارية والذي يهتم بجمع وتصنيف ومعالجة العمليات المالية وتحويلها إلى معلومات وتوصيلها إلى الأطراف المختلفة ذات العلاقة من أجل ترشيد قراراتها ويتكون هذا النظام من الأشخاص، الإجراءات وتكنولوجيا المعلومات.[4]

فهو نظام يقوم بدراسة البناء و التشغيل للعمليات المخطط لها و عمليات السيطرة التي تسعى إلى:

- ❖ توفير قرارات في اتخاذ قرار، و المساعدة لحملة الأسهم داخل وخارج المؤسسة ويجب أن تخضع هذه المعلومات لبعض معايير النوعية المفصلة؛
- ❖ توفير الظروف المناسبة لاتخاذ القرارات المنطقية؛
- ❖ ضمان عدم خروج العوائد خارج المؤسسة بشكل غير شرعي أو غير قانوني.

و أيضا يمكن تعريفه بأنه شبكة من الإجراءات المرتبطة مع بعضها البعض والمحكومة بمبادئ وقواعد سليمة والتي يتم إعدادها بطريقة متكاملة بهدف تقديم البيانات والمعلومات التي يحتاجها متخذ القرار.

---

[1]. عاهد إبراهيم باير القرعان، **دور نظم المعلومات المحاسبية في قياس وترشيد التكاليف في قطاع شركات الكهرباء الأردنية (دراسة ميدانية)**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل بيت، الأردن، 2007ن غير منشورة، ص.24.

[2]. Camille Moigne, Op.Cit, P.13.

[3]. مسعود صديقي، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، غير منشورة، ص.74.

[4]. ياسين أحمد العيسى، **أصول المحاسبة الحديثة**، الجزء الأول، دار الشوق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص.20.

المحاسبة كنظام معلومات تسمح بتعريف، قياس، وتصنيف، و تسجيل عمليات المؤسسة بهدف توليد معلومات قادرة على إرضاء حاجات المستخدمين بعد معالجتها.

ويؤدي نظام المعلومات المحاسبي مجموعة من الوظائف ضمن المؤسسة تتلخص الوظائف الرئيسية الأربع التالية:[1]

- ❖ جمع و تخزين البيانات المتعلقة بأنشطة و عمليات المؤسسة بكفاءة وفعالية؛
- ❖ معالجة البيانات عبر عمليات الفرز والتصنيف والتلخيص...الخ؛
- ❖ توليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرار وتوفيرها للمستفيدين؛
- ❖ تأمين الرقابة الكافية التي تؤكد تسجيل ومعالجة البيانات المتعلقة بأنشطة الأعمال بدقة و تؤكد أيضا حماية هذه البيانات و أصول المؤسسة الأخرى.

ويشكل عام يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي على أنه مجموعة النماذج والسجلات والإجراءات والوسائل التي تمثل في مجملها شبكة للاتصال تربط بين مختلف الأجزاء، بتسجيل و تلخيص وتقرير البيانات تحت إشراف وتوجيه الإدارة لتحقيق الأهداف وتقديم النتائج للجهات المهتمة سواء كانت داخلية أو خارجية.

❖ الفرع الثالث: مبادئ نظام المعلومات المحاسبي.

يرتبط إعداد وتصميم النظام المعلومات المحاسبي بمجموعة من المبادئ الأساسية نتناول بالدراسة والتحليل البعض منها:[2]

1- مبدأ التكلفة المناسبة: يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر الإدارة احتياجاتها من المعلومات، و تحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة، و مناسبة لحجم المؤسسة، وإمكاناتها المالية، و يجب توفر شرطين أساسيين حتى يكون النظام المحاسبي قادرا على توفير المعلمات و تحقيق الرقابة و هما:

- **شرط إجباري:** يتمثل في ضرورة ضمان النظام المحاسبي تحقيق الحد الأدنى من الإجراءات التي تعمل على توفير المعلومات اللازمة، وتضمن كمتطلبات نظام المراقبة الداخلية؛
- **شرط اختياري:** و يتمثل في إمكانية جعل النظام المحاسبي ذو قدرة عالية على تزويد الإدارة بمعلومات أوفر و أدق، و كذا تحقيق فعالية قصوى لنظام الرقابة الداخلية.

و يجب مراعاة جانب التكاليف مقارنة بالعائد و المنتظر من هذه الإجراءات الاختيارية، أي يجب أن يكون العائد من النظام المحاسبي يفوق تكلفة سواء تكلفة مادية مثل الوسائل والأفراد أو تكلفة معنوية مثل: الثقة، إرتياح الأطراف الأخرى لضمان استمرار النشاط بشكل جيد؛

---

[1]. عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص.45.

[2]. أحمد العماري، **نظم المعلومات المحاسبية وعملية اتخاذ القرار الإداري في المصارف التجارية**، مجلة علوم إنسانية، جامعة منتوري قسنطينة، العدد:21، 2004، ص.ص.127- 129.

2- مبدأ الثبات في إعداد التقارير: هذا المبدأ يعتبر من المبادئ الأساسية في المحاسبة و عليه فإن أي نظام للمعلومات المحاسبية، يجب أن يكون قادرا على تحقيق و احترام هذا المبدأ، والذي يتطلب أن تكون مخرجات النظام (التقارير المالية) معدة بطريقة واحدة و ثابتة في كل الدورات، حتى يتمكن المستعملون من المقارنة بين عدة سنوات و الاستفادة منها.

إن هذا المبدأ يؤدي إلى تحقيق أهداف النظام المحاسبي من ناحية تحقيق تكامل عمليات المؤسسة، والحصول على البيانات محاسبية تمتاز بالدقة، السرعة و تكاليف معقولة، كما يساعد على زيادة الرقابة الداخلية في النظام المحاسبي؛

3- مبدأ العلاقات الإنسانية في إعداد التقارير: ما دام الفرد هو الثروة الحقيقية للمؤسسة، وأن أي نظام لا يعمل تلقائيا، بل من خلال الأفراد و بواسطتهم، فإنه من الضروري مراعاة جانب العلاقات الإنسانية بالتركيز على توفير الظروف الملائمة و المحفزة لأداء مهامهم بشكل جماعي، و القيام بدراسة للنفس البشرية و ميولها، وتفادي كل رد فعل معرقل للنظام لأن العنصر البشري له ردود أفعال. يتجلى هذا في نقطتين:

- خلق الاقتناع الكامل من هيئة العمال و الموظفين بالنظام و فاعليته و أهدافه المسلم بها، لأن إنجاز الأعمال دون لاقتناع يؤدي إلى انهيار النظام؛
- رفع كفاءة العاملين من خلال برامج التدريب اللازمة لتفسير نقاط الجدل في النظام، و وضع التفسيرات المحددة و الواضحة لها، و ينتج ذلك عن سرعة في إنجاز مهام النظام، و إعداد البيانات بالدقة و السرعة المطلوبتين و بأدنى تكلفة.

4- مبدأ الهيكل التنظيمي: إن تصميم نظام المعلومات يتطلب مراعاة ما يتضمنه الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خطوط السلطة و المسؤولية، لأنه على أساسها توضع أساليب الضبط و الرقابة الداخلية، و تحدد أيضا خطوط الاتصال اللازمة لتدفق البيانات و المعلومات من و إلى نظام المعلومات المحاسبي، و مما لا شك فيه أن مبدأ مراعاة الهيكل التنظيمي، يستوجب تحديد البيانات المطلوبة، و مدى فائدتها لإدارة و أقسام الوحدة الاقتصادية، و وضع نظام سليم لمراقبتها لتحقيق ذلك لا بد من توفر الاعتبارات التالية:

- تحديد السلطة و المسؤولية تحديدا واضحا؛
- وضع نظام فعال للتوجيه و الإشراف على المستويات الإدارية المتعددة؛
- تحديد وسائل و أساليب الرقابة؛

وخلاصة القول فإن نظام المعلومات المحاسبي لا يخرج عن حيز التطبيق ما لم يتوفر هناك هيكل تنظيمي فعال وجيد.

5- مبدأ الضبط والرقابة الداخلية: الهدف من مخرجات النظام المحاسبي هو توفير معلومات دقيقة، صحيحة، و صادقة تكون القرار السليم، لذلك يجب أن يتوفر النظام على إجراءات تنظيمية متكاملة تضمن هذه الدقة، وتمنع كل الأخطاء و أسلوب الضبط الداخلي أضيف نطاقا من المراقبة الداخلية، لأنه يوفر الأساليب التي تساعد على التحقق التلقائي من صحة البيانات و تمكين العاملين من تقليل فرص الوقوع في الخطاء، فاستخدام حسابات المراقبة، و نظام الجرد المستمر و الفعلي تعد أمثلة على نظام الضبط الداخلي؛

6- مبدأ التوقيت السليم: إن نتائج النظام توجه إلى جهات مختلفة، لتتخذ القرارات المناسبة لذلك يجب أن يكون النظام المحاسبي المصمم قادرا على توفير هذه النتائج في الوقت المناسب و بالتوعية الجيدة؛

7- مبدأ المرونة: يجب أن يكون النظام المصمم مرنا، ليواجه كل التغيرات التي تحدث في المستقبل مع المراعاة و الاستمرار في عرض البيانات، و هذا يعني أن يكون النظام على التوفيق بين مبدأ الثبات و الاستمرار و مبدأ المرونة، بحيث يمكن التعديل أو الإضافة حسب الظروف التي تواجه المؤسسة دون المساس بمبدأ الثبات و الاستمرار؛

8- مبدأ إعادة التقارير: تعتبر كنتائج (مخرجات) النظام المحاسبي، و يجب على هذا الأخير أن يكون قادرا على إصدار التقارير الداخلية و الخارجية التي تعد وسيلة اتصال ما بين مستويات الإدارة داخل الوحدة الاقتصادية، كما يجب أن تعد هذه المخرجات بشيء من الدقة تؤهلها لأن تكون قاعدة سليمة لاتخاذ القرارات.

❖ الفرع الرابع: خصائص نظام المعلومات المحاسبي.

يتميز نظام المعلومات المحاسبي بعدة خصائص إذا ما توفرت تجعله نظاما معلوماتيا حيويا في المؤسسة المتواجد فيها، بحيث يكون مؤيدا لوظيفته في المؤسسة. ومن أهم خصائص نظام المعلومات المحاسبي التي تجعله كفؤا وفعّالا هي:[1]

- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة؛
- أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها؛
- أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على المؤسسة؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المتمثلة في التخطيط لأعمال المؤسسة المستقبلية؛
- نموذج نظام المعلومات المحاسبي يعطي صورة واضحة عن مكونات النظام وتفاعله مع البيئة والإدارة، حيث يحصل النظام على بيانات من البيئة والأنظمة الفرعية الأخرى في المؤسسة، ليخزنها النظام في قواعد بياناته المحوسبة والتي تسترجع منها هذه البيانات فيما بعد لإجراء المعالجة عليها من عمليات حسابية ومحاسبية لتتشكل في النهاية المعلومات المحاسبية التي تخدم الإدارة والبيئة الداخلية والخارجية في اتخاذ القرارات المختلفة.

ومع التطور الاجتماعي والاقتصادي لم يعد الدور التوثيقي للمحاسبة كافيا، وقد برزت عدة ظواهر دفعت باتجاه تطوير المحاسبة لتعلب دورا إعلاميا أو ما يطلق عليه أحيانا الوظيفة الأدواتية للمحاسبة.

يحتوي نظام المعلومات المحاسبي على كمية هائلة من البيانات والمعلومات التي قد يستغرق تخزينها ومعالجتها جهدا كبيرا، وبالتالي فا استخدام الحاسوب يساهم في إنتاج معلومات محاسبية ذات مصداقية أكثر وفي وقت أسرع وبكمية

[1]. محمد يوصف الحفناوي ، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار وائل للنشر، عمان، 2001، ص.22.

اكبر، وأسلوب المعالجة محدد مسبقا وفق مبادئ وقوانين تنظيمية أو حكومية مما يعني إمكانية أعداد نظام محاسبي يتوافق ويتطابق مع المبادئ والفروض المحاسبية.

إن زيادة أهمية المعلومات المحاسبية، وازدياد عدد طالبيها، وتعدد مصادر تدفق البيانات المحاسبية، وللتحكم في هذا التدفق من والى نظام المعلومات المحاسبي يتم الاستعانة بالنظام الآلي.

المطلب الثاني: المحاور الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه.

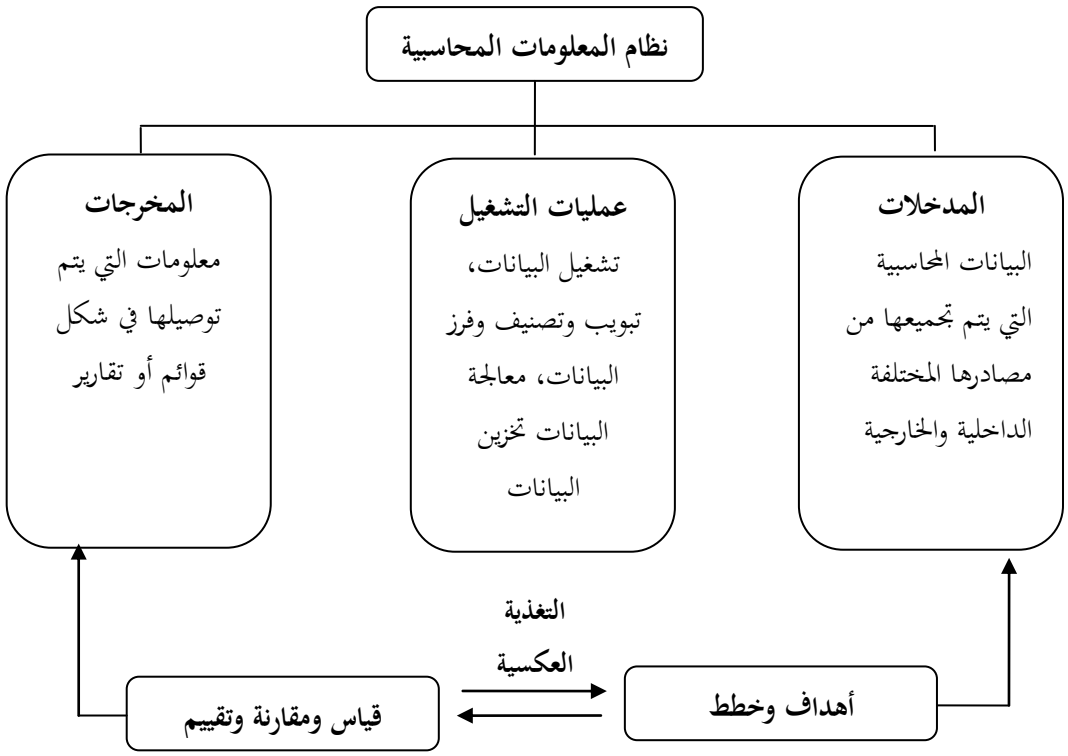
يتناول هذا المطلب المحاور الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه كمايلي:

❖ الفرع الأول: المحاور الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي.

نظام المعلومات المحاسبي هو مجموعة من الأنظمة الفرعية المستخدمة في تجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لإتخاذ القرارات إلى الإدارة الداخلية والأطراف الخارجية، ويوضح الشكل التالي مفهوم النظام بمراحله المختلفة لتكوين المعلومة المالية.

ويوضح الشكل التالي مفهوم نظام المعلومات المحاسبية بمراحله المختلفة وجميع العمليات التي يختص بها:

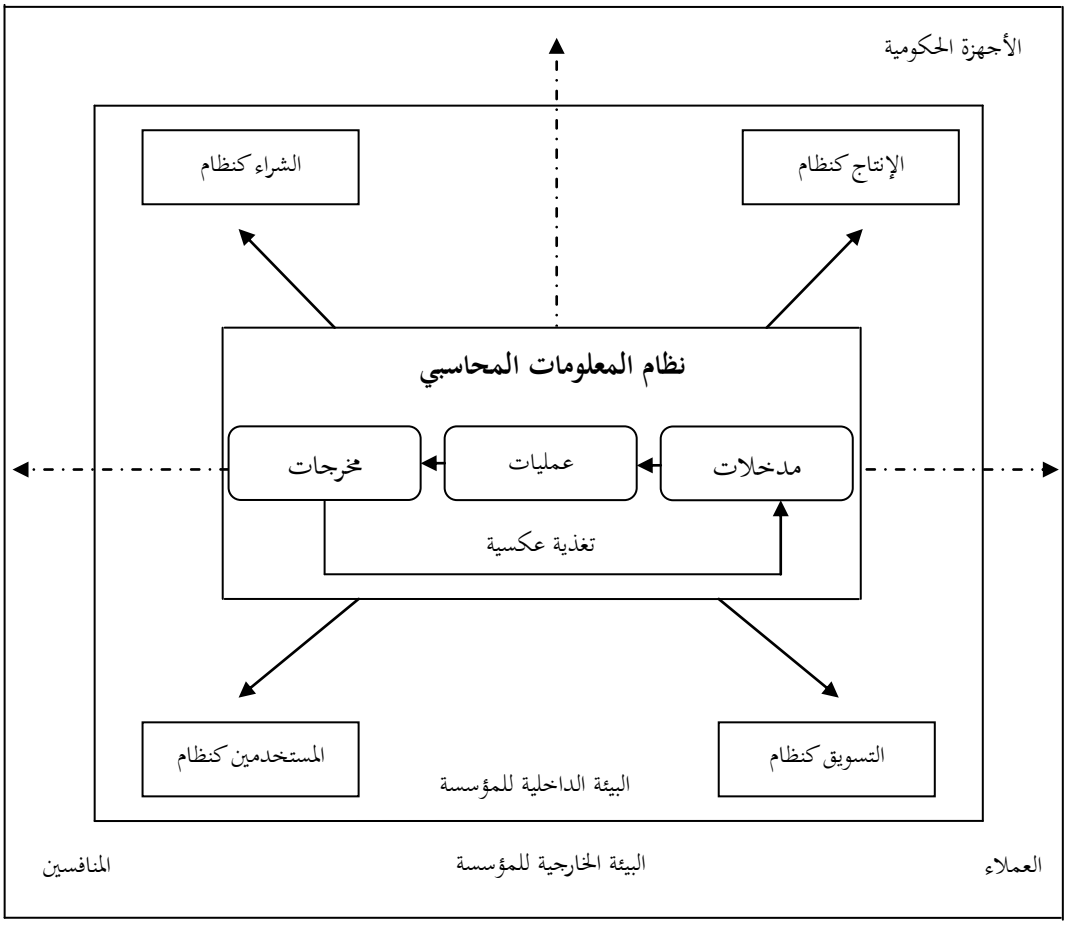
الشكل رقم (01): نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة ومراحله المختلفة.



المصدر: هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 32.

كما أن نظام المعلومات المحاسبي له علاقة وثيقة تربطه بباقي النظم الفرعية كالإنتاج والشراء والتسويق والأفراد (المستخدمين) وكذلك الأطراف الخارجية كالأجهزة الحكومية والعملاء والموردين والمستثمرين والبنوك...، والشكل الموالي يبين هذا المفهوم:

الشكل رقم (02): نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة والأنظمة الفرعية الأخرى.



المصدر: هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص.33.

إن نظام المعلومات المحاسبية حسب هذا الشكل يؤدي دورا هاما ورئيسيا في إدارة تدفق المعلومات داخل دوائر وأقسام المؤسسة، وخارجها مع المستخدمين الخارجين للقوائم المالية للمؤسسة.

تبنى المعلومات المحاسبية على ثلاثة (03) محاور أساسية تخص علم المحاسبة ونظم المعلومات وهي:[1]

1. دورات معالجة العمليات؛
2. استخدام تكنولوجيا المعلومات؛
3. تطوير نظم المعلومات.

[1]. محمد سليم محمود ناعسة، مرجع سابق، ص.ص.08-10.

أولا: دورات معالجة المعطيات.

تعرف العمليات المالية بأنها تلك الأحداث الاقتصادية التي تخص مؤسسة ما، و التي يتم العمل على إثباتها وتسجيلها من خلال نظام المعلومات المحاسبي الخاص بتلك المؤسسة، حيث يمكن أن تكون تلك الأحداث الاقتصادية إما داخلية أي تقع ضمن البيئة المحيطة بالمؤسسة دون أي تدخلات من البيئة الخارجية، مثل قيد الرواتب و الأجور واستهلاك الآلات و المعدات داخل المصنع و غيرها من الأحداث الاقتصادية الداخلية الأخرى. أما الأحداث الإقتصادية الخارجية فهي تلك الأحداث الناتجة عن تفاعل المؤسسة مع البيئة الخارجية التي تقع ضمن نطاق خارج نطاق الشركة، مثل المعاملات مع العملاء و الموردين من المبيعات و مشتريات و تحصيل وغيرها من الأحداث الاقتصادية الخارجية الأخرى.

و لحصر تلك الأحداث الاقتصادية سواء الداخلية منها أو الخارجية، فقد تم تجميع تلك الأحداث ضمن دورات معالجة لتلك الأحداث، و ذلك لسهولة التعامل مع تلك الأحداث الاقتصادية و حصرها ضمن نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، و تنقسم الدورات عادة إلى خمسة أقسام رئيسية و هي:

أ. **دورة الإيرادات:** و هي الدورة التي تعني بتلك الأحداث الاقتصادية التي تضمن عمليات بيع السلع و الخدمات لأطراف أخرى، بالإضافة إلى تحصيل الدفعات التي تتعلق بعملية التوزيع تلك.

ب. **دورة النفقات:** تعنى دورة النفقات بالأحداث الاقتصادية التي تخص عمليات الحصول على السلع و الخدمات من أطراف أخرى، بالإضافة إلى التسويات الخاصة بعمليات الدفع و الالتزامات الناتجة عن عملية الحصول على السلع و الخدمات.

ج. **دورة الإنتاج:** و هي الدورة التي تخص بالأحداث الاقتصادية التي تعني بعمليات النتاج و التصنيع أو بعبارة أخرى عمليات تحويل الموارد الأولية إلى سلع و خدمات.

د. **دورة التمويل:** تركز دورة التمويل على تلك الأحداث الاقتصادية التي تتعلق بعمليات الحصول على النقد و رأس المال العامل و إدارتهما، حيث تدخل عملية إدارة التدفقات النقدية الداخلة و التدفقات النقدية الخارجة ضمن الدورة المالية في الشركة،فهي الدورة التي تعنى بإدارة رأس المال العامل في المؤسسة من نقد و أصول متداولة قصيرة الأجل بالإضافة إلى بعض الأصول طويلة الأجل مثل الأسهم و السندات و الاستثمار الخاصة بالشركة.

هـ. **دورة إدارة الموارد البشرية:** تركز دورة إدارة الموارد البشرية على تلك الأحداث الاقتصادية التي تتعلق بعمليات الموارد البشرية و إدارتهما.

ثانيا: استخدام تكنولوجيا المعلومات.

أن مصطلح نظم المعلومات من أجل تحويل البيانات المحاسبية إلى معلومات و تزويد تلك المعلومات إلى مستخدميها، و من المعروف أيضا إن استخدام الحاسب الآلي في الوقت الحاضر أصبح عنصرا أساسيا لكافة نظم المعلومات، و لكن هناك سؤال يمكن طرحه هنا وهو: هل تقتصر تلك النظم على استخدام الحاسب الآلي كتكنولوجيا للمعلومات؟

إن نظم المعلومات المحاسبية لا تعتمد فقط على الحاسب الآلي كتكنولوجيا للمعلومات، بل أصبحت تلك النظم المحاسبية تعتمد على أحدث الطرق و وسائل التكنولوجيا، من أجل تحقيق أهدافها، و خاصة تلك الأهداف التي تتعلق بعملية تقديم المعلومات المالية إلى متخذي القرار في الوقت المناسب.

ثالثا: تطوير نظم المعلومات.

تعتبر أنظمة المعلومات المحاسبية إحدى أهم الموارد في العديد من الشركات، لا سيما و أن تلك النظم توافر العديد من المنافع لمستخدمي المعلومات في الشركة، كما أنه و نتيجة للتغيرات التي تتأثر بها الشركات من البيئة المحيطة بها سواء البيئة الداخلي أو البيئة الخارجية و التي تشكل تحديا لتلك الشركات، فإنه لا بد من مواجهة تلك التحديات بمزيد من التطوير لتلك الشركات و خاصة في مجال المعلومات لتتواكب مع أحدث التغيرات التي تحدث على مستوى البيئة الداخلية و الخارجية المحيطة بها.

و من هنا فإنه من الضروري أن تقوم تلك الشركات و المنشآت بتطوير نظم المعلومات التي توظفها لديها، باعتبار أن تلك النظم إحدى الموارد الهامة لدى الشركة، الأمر الذي يدفع القائمين على نظم المعلومات المحاسبية بالإضافة هذا الأمر تطوير نظم المعلومات ليصبح أحد أهم المواضيع التي يتم تناولها في هذا الحقل من حقول المحاسبة.

تتضمن نظم المعلومات المحاسبية تلك الأنشطة التي تعنى بعملية تطوير النظم و التي يجب أن يشارك بها كل من المحاسبين و المدققين بنوع من الكفاءة و الفاعلية، و يجب أن يتم مشاركة المحاسبين في تطوير نظم المعلومات المحاسبية سواء كانت عملية التطوير تلك داخلية من خلال الكوادر المتخصصة في الشركة و التي تعنى بهذا الأمر أو خارجية من خلال شركات استشارية خارجية كما يجب أن تتم مشاركة المدققين الداخليين أو الخارجيين في عملية تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الشركة من خلال مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية التي يجب أن تتضمنها تلك النظم و ذلك كجزء من عملية التدقيق و المراجعة التي يقوم بها هؤلاء المدققون.

❖ **الفرع الثاني: العوامل التي تؤثر على نظام المعلومات المحاسبي.**

إن نظام المعلومات المحاسبي كأي نظام موجود في هذا الكون، يتأثر بعوامل مختلفة ومتعددة في هذا الكون فيتأثر بعوامل مختلفة ومتعددة لما لها من صلة مباشرة فيها و هذه العوامل هي:[1]

1- التحليل السلوكي.

يجب أن يأخذ المحاسب يعين الاعتبار العوامل السلوكية (النفسية) التي يواجهها الأفراد أثناء أداء عملهم، سواء كان في محاسبة التكاليف أو في إعداد الموازنات، أو دراسة النظم، فليست العبرة بتصميم نظم سليمة و صحيحة، بل مدى قبولها بواسطة الأفراد، و منسوبي المؤسسة عند تطبيقها، ولا يلزم أن يكون المحاسب محللا نفسيا، بل يكفي أن يكون ملما و على فهم بسبل تشجيع الأفراد نحو تحقيق أهداف المؤسسة.

[1]. سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، **المحاسبة عن العمليات المصرفية الحديثة**، اتحاد المصارف العربية، 2000، ص.272- 274.

و يجب الاعتراف عند عمل تعديلات في نظم المعلومات، بأن بعض الأفراد سيرفضون لتلك التعديلات بالرغم من أنها ستؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة ككل. فقد يؤدي التعديل المستخدم حاليا إلى حمل بعض الأفراد على التعديل من طريقة أدائهم لمهام وظائفهم، مما قد يسبب في وجود حالة من عدم الرضا. و من أجل التغلب على تلك المصاعب، يجب على المحاسبين تشجيع الموظفين على المشاركة في خطوات دراسة النظام، بحيث لا يقتصر على تزويدهم بمعلومات عن التعديلات المقترحة، بل تمتد إلى مطالبتهم بتقديم اقتراحات فيما يتعلق باختصاصهم و مسؤوليات عملهم، وبذلك يكون من السهل تنفيذ تلك التعديلات التي ساهم في إحداثها هؤلاء المسؤولين عن تنفيذها.

و لأن وظيفة المحاسب هي توصيل المعلومات المناسبة إلى أطراف متعددة و مختلفة، لذا يجب أن يكون المحاسب على علم كاف بالخصائص السيكولوجية الرئيسية لمتخذي القرارات، حتى يمكنه تصميم النظام الملائم لتوصيل المعلومات المناسبة لاتخاذ أفضل قرارات ممكنة.

2- الأساليب الكمية.

تتضمن الأساليب الكمية عددا من الطرق التحليلية التي تستخدمها الغدارة في اتخاذ القرارات، و منها التحليل الإحصائي، و البرمجة الخطية و المحاكاة و نظرية خطوط الانتظار و ما إلى ذلك.

و يقوم المحاسب باستخدام الأساليب الكمية، للمساهمة في رفع كفاءة المعلومات التي يزود بها الإدارة، فقد يساهم المحاسب في قرار عمل توسعات في المصانع القائمة أو بناء مصانع جديدة، بهدف مواجهة الزيادة المطردة على منتجات الشركة، من خلال تقدير النفقات و المنافع المتوقعة تحت كل من البديلين و على أساسها يقدم مقترحاته، و قد يستخدم المحاسب نظرية الاحتمالات الإحصائية لعمل التقديرات اللازمة في ذلك.

3- الكمبيوتر.

أدى استخدام نظم معالجة البيانات الكترونيا إلى تغير ملموس في وظيفة المحاسب، حيث أدت إلى انخفاض مقدار الوقت و العمل الروتيني الذي كان يقضيه يوميا في عمليات التسجيل اليدوي للمعاملات الاقتصادية، و يتم انجاز معظم هذه العمليات بواسطة الكمبيوتر ، مما أدى إلى توفير الوقت الذي يمكن استثماره استثمارا جيدا بواسطة المحاسب بالاشتراك في تحليل المعلومات و اتخاذ القرارات الإدارية. و قد ساهم الانتشار في استخدام الكمبيوتر في حفظ السجلات المحاسبية إلى تطور وظيفة المحاسب الإداري، و خاصة فيما يتعلق بمسؤوليته في دراسة النظم، و وضع الموازنات ، و عمل التوصيات المتعددة التي تؤثر على القرارات الإدارية المتنوعة لأوجه النشاط الاقتصادي المختلفة بالمؤسسة.

و يجب أن يتعاون كل من قسم المحاسبة و قسم معالجة البيانات بصفة مستمرة، حيث يمثل جزءا كبيرا من المعلومات التي يعالجها قسم معالجة البيانات بيانات محاسبية، و لذلك يجب أن يكون المحاسب على دراية بطاقة و إمكانية الكمبيوتر في معالجة تلك البيانات بكفاءة و فعالية معقولة.

المطلب الثالث: خصائص المعلومات المحاسبية وإستخداماتها.

يتناول هذا المطلب مدخلات ومخرجات نظام المعلومات المحاسبي والخصائص الأساسية والثانوية للمعلومات المحاسبية ومستخدمي هذه المعلومات كمايلي:

❖ الفرع الأول: مدخلات ومخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

أولا: مدخلات نظام المعلومات المحاسبي.

تنشأ البيانات المحاسبية للعمليات المحاسبية التي تحدث داخل وخارج المؤسسة، و التي يتم التعبير عنها عن طريق مستندات، و التي تمثل مدخلات هذا النظام، يمكن تمييز المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي بحسب تكراريتها، و مصادرها إلى أربعة مصادر من خارج و داخل المؤسسة الاقتصادية و هي:[1]

2. البيانات التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات الخارجية اليومية العادلة مع الأفراد و الهيئات و الوحدات الأخرى خارج الوحدة الاقتصادية، و هي غالبا ما تتعلق بعمليات البيع و الشراء و المدفوعات و المتحصلات النقدية و ما إلى ذلك؛
3. البيانات الخاصة التي تجمع بصورة غير روتينية من مصادر خارجية، مثل الهيئات التجارية و الحكومية مثل: تعليمات جديدة لمصلحة الضرائب؛
4. البيانات العادية التي تجمع بصورة روتينية من العمليات داخل الوحدة الاقتصادية، نتيجة للمعاملات بين الأقسام الداخلية، و مراكز المسؤولية بعضها ببعض، مثل بيانات التكاليف الصناعية في المراحل الإنتاجية المختلفة؛
5. البيانات الخاصة التي تجمع بصورة غير روتينية من القرارات الداخلية، مثل: وضع سياسات جديدة، أو تغيير المعايير المستخدمة في الأداء أو أهدافا جديدة مطلوب تحقيقها و ما إلى ذلك.

ثانيا: مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

تتمثل مخرجات النظام المحاسبي بعبارة عن التقارير المختلفة.

أنواع التقارير المحاسبية

1- التقارير التخطيطية: يتم اشتقاق التقارير الخطية من الموازنات التقديرية، وتعتبر هذه التقارير أداة هامة في مساعدة الإدارة في:[2]

- تحاشي الأزمات و الاختناقات التي قد تتعرض لها المؤسسة، نتيجة فقدان التوازن بين العمليات المختلفة؛
- تحديد المواد اللازمة للوصول إلى أهداف المؤسسة، وطرق اكتساب وتوزيع هذه الموارد على العمليات المستقبلية للمنظمة.

تعد الموازنات أداة تخطيط حيث تقوم بترجمة أهداف المشروع و خططه، إلى مجموعة من البيانات الكمية و المالية المنسقة و المبوبة تعطي الغدارة صورة عن النتائج التي يمكن التوصل إليها.

2- التقارير التشغيلية: التقارير التشغيلية هي التقارير التي تركز على الوضع الحالي لنظام العمليات داخل المنظمة، و ذلك لمساعدة الإدارة التشغيلية في التحكم و السيطرة على نظام العمليات يوما بيوم.

---

[1]. أحمد حسين علي حسن، **نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري و النظم التطبيقية، النظام اليدوي، تحليل وتصميم النظم، نظام الحاسب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص.50.

[2]. عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص.ص.127 – 132.

و يقوم النظام المحاسبي بإصدار العديد من التقارير التشغيلية مثل: تقرير حول أرصدة المدينين، تقرير حول أرصدة المخازن، أوامر الشراء و أوامر البيع وثائق الشحن.

3- التقارير المالية: إن الهدف الرئيس للمحاسبة المالية هو: إنتاج تقارير لمالكي المنظمة والدائنين، يقوم نظام المحاسبة المالية بالتركيز على إصدار التقارير التقليدية، و هي عبارة عن قائمة الدخل و قائمة المركز المالي، وقائمة التغيرات في المركز المالي بشكل أساسي، إذ أن هناك كمية كبيرة من الموارد بالتي يمكن أن تكون مركز اهتما التقارير المالية.[1]

ربما تكون هذه التقارير قليلة الاستعمال من قبل إدارة المنظمة، و لكن ذلك لا يعني أنه لا يوجد مديرون لهم مصلحة في قائمة الدخل، و قائمة المركز المالي. إن هذه بالتقارير لمالية تحتوي غالبا على توزيع عشوائي للتكاليف، و طرق استهلاك عشوائية، مما يجعل هذه التقارير ذات منفعة قليلة في عملية صنع القرار داخل المنظمة.

4- التقارير المعدة على أساس نظام محاسبة المسؤولية: من أهم المداخل في إعداد التقارير الداخلية هو: مركز محاسبة المسؤولية، حيث أن محاسبة المسؤولية تقوم على افتراض أن كل الأحداث التي تقع في المنظمة تعود لشخص مسؤول، لذلك يتم دراسة الهيكل التنظيمي للمنظمة، وتفويض السلطة، و عمل المسؤولية، و بناءا عليه يتم إعداد نظام تقارير الأداء، لتقييم النشاط الذي يخضع لإدارة كل قسم، والذي بدوره يخضع لسلطة المدير المسؤول عن القسم، و من هنا يتم متابعة الشخص المسؤول عن أي خلل يحدث في هذا القسم، و الذي يؤثر بدوره على تحقيق الأهداف.

5- التقارير الرقابية: و هي التقارير التي تساعد الإدارة على التحقق من أن العمليات تسير وفقا لما هو مخطط لها، و ذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة المحددة مقدمان وتحديد أي اختلافات هامة و جوهرية و تحليلها لمعرفة الأسباب التي أدت إليها، و من أمثلتها مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية في مراكز التكاليف المختلفة.[2]

❖ الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

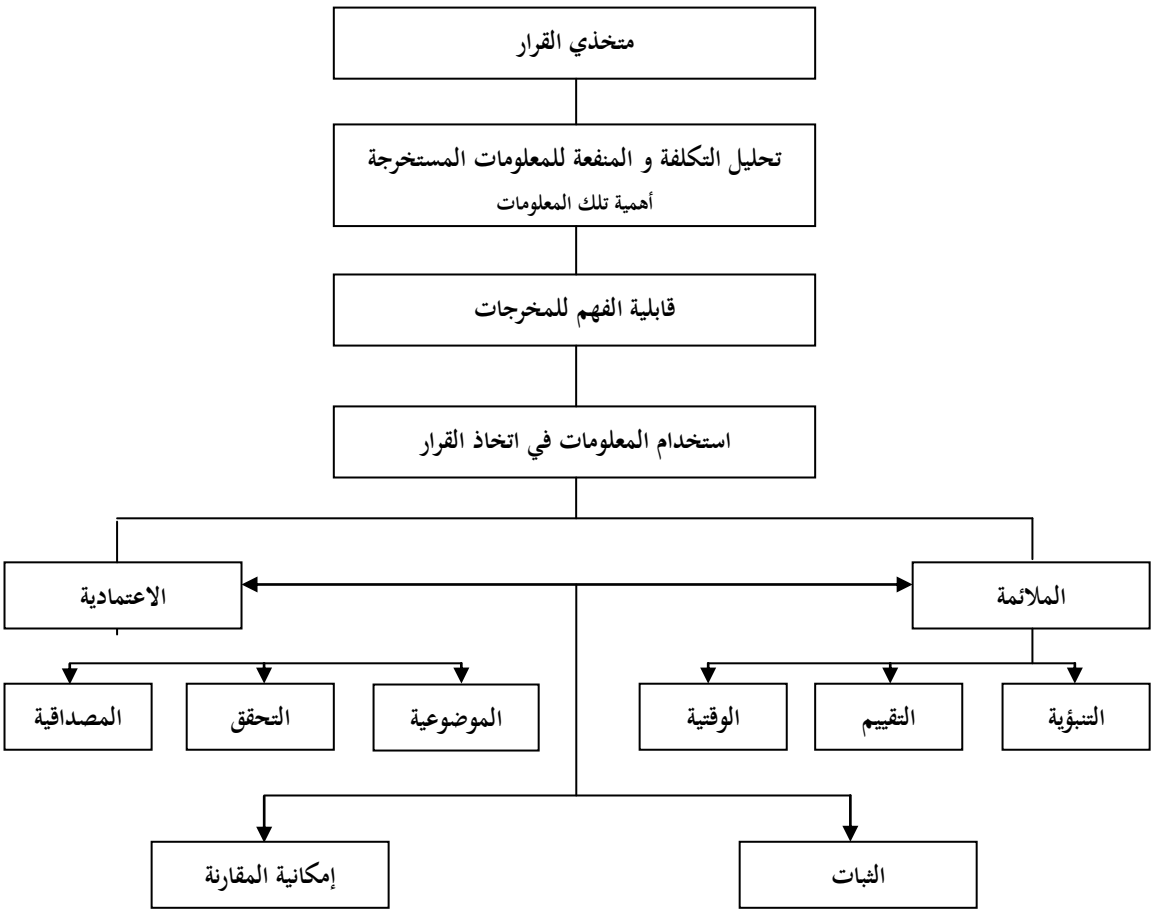
حدد مجلس معايير المحاسبة المالية مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية **(FASB)** في قائمة المفاهيم المحاسبة رقم 2 والصادرة في أيار عام 1980م الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تفرق بين المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) والمعلومات الأدنى (الأقل إفادة) لأغراض اتخاذ القرار، وعلاوة على ذلك فقد وضع عدة محددات (قيود) تتحكم في تلك الخصائص وفي عملية إنتاج المعلومات المحاسبية المفيدة.

من خلال الإطلاع على الشكل (03) يمكن تقسيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المستخرجة من خلال نظام المعلومات المحاسبي والتي يتم فيما بعد استخدامها من قبل متخذي القرارات تتصف بنوعين من الخصائص و هما: **خصائص أساسية** وهي الملائمة والمصداقية **وخصائص ثانوية** وهي الثبات والقابلية للمقارنة؛

[1]. عبد الرزاق محمد قاسم، **نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998، ص.253 - 255.

[2]. أحمد حسين علي حسن، مرجع سابق، ص.71.

الشكل رقم (03): خصائص المعلومات المحاسبية المستخرجة من النظام المعلومات المحاسبي.



المصدر: محمد سليم محمود ناعسة، مرجع سابق، ص.15.

وفيما يلي تفصيلا لكل من هذه الخصائص:[1]

أولا: الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية.

1- الملائمة (Relevance): تعني خاصية الملائمة أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله، فالمعلومة الملائمة لغرض ما قد لا تكون ملائمة لغرض آخر، أي أن تكون المعلومة قادرة على التغيير في القرار لمتخذي القرار، بحيث تساعدهم في تقييم الأحداث الماضية أو تساعدهم في التنبؤ بالمستقبل. و لتكون المعلومة ملائمة لا بد من توفر فيها الصفات التالية:

- **الوقتية**: أي أن يتم الحصول على المعلومة في الوقت المناسب أو في الوقت التي تكن الحاجة إلى تلك المعلومة، و ليس الحصول على تلك المعلومة بعد فوات الأوان.

[1]. عبد الله محمد سالم الكعبي، **دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء الإداري في البنوك التجارية في دولة الإمارات العربية المتحدة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2004، غير منشورة، ص.ص.10-11.

- **التقييم (التغذية العكسية)**: من خلال مقدرة المستخدم لتلك المعلومات على التأكيد أو تصحيح المعلومات التي تتعلق بالتوقعات السابقة.
- **التنبؤية أو المساعدة على التنبؤ**: يجب أن تساعد المعلومة التي يتم الحصول عليها من النظام على التنبؤ بالمستقبل، فمثلا القدرة على التنبؤ بأرقام المبيعات المتوقعة خلال الشهر القادم من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من النظام.

2- الإعتمادية (Reliability): تتسم المعلومات المحاسبية بالاعتماد بقدر خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة، ولكي تتسم المعلومات المحاسبية بالاعتمادية يجب أن تتوافر بها ثلاثة خصائص فرعية هي:

- **القابلية للتحقق**: يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس.
- **أمانة التعبير أو الصدق في العرض**: يجب أن تعبر المعلومات المحاسبية عن الواقع كما كان فعلا وبدون زيادة أو نقصان أو تحريف.
- **الحياد**: يعني هذا المفهوم أنه لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل إحدى الجماعات المستفيدة بها على الأخرى، حيث أن المعلومات الحقيقية والصادقة يجب أن تمثل فاهتمام الأول لدى الإدارة.

ثانيا: الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية.

1- الثبات (Consistency): يتحقق هذا المفهوم عندما تطبق الوحدة المحاسبية نفس المعالجة المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى ومع ذلك لا يعني هذا أن الشركات لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية معينة لأخرى حيث يمكن للشركات تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدمها وذلك في الحالات التي يثبت فيها أن الطريقة الجديدة تعد أفضل من القديمة، مع ضرورة الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغير المحاسبي ومبرر إجرائه وذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغير؛

2- القابلية للمقارنة (Comparability) : يقصد بهذه الخاصية أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الإجراءات المحاسبية من عام إلى آخر ولنفس المنشآت التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي. ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بين عام وآخر وكذلك مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية.

من الجدير بالذكر أنه هناك ثلاثة قيود تتحكم في الخصائص النوعية للمعلومات و إنتاجها و هي:[1]

- **فاعلية التكلفة**: ونقصد بها أن تكون البدائل أقل من المنفعة، و لذلك فعلى المحاسب عند الاختيار بين البدائل في إعداد التقارير، يجب الأخذ بعين الاعتبار معيار التكلفة مع المنفعة؛
- **الأهمية النسبية**: يتركز مفهوم الأهمية النسبية على حجم المعلومات عن البند المعين، وهل هذا الحجم كافي، أو غير كافي للتأثير على القرار (درجة الإفصاح عن المعلومة)؛

[1]. علي أحمد أبو حسن، محمد سمير الصبان، **المحاسبة المتوسطة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص.38.

- **الحيطة والحذر**: ويقصد بالحيطة والحذر اختيار الطريقة المحاسبية التي يكون لها أقل تأثير إيجابي (ملائم على حقوق الملاك).

ويمكن عرض أهم خصائص المعلومات المحاسبية كما وردت في منشورات المنظمات المهنية الرئيسية في العالم في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): خصائص المعلومات المحاسبية.

الصفة	AAA 1966	AICPA		ICAWE Corporate Report	FASB SFAC No2 1980	IASC 1989
		APB No4 1970	Trueblood 1973			
الملاءمة	×	×	×	×	×	×
القابلية لتحقق	×	×			×	×
الوضوح		×	×	×		
عدم التحيز	×	×	×		×	×
الموضوعية				×	×	×
التوقيت المناسب		×		×	×	×
الثبات			×		×	×
الإكتمال		×		×		×
المعقولية			×			
القابلية للمقارنة		×	×	×	×	×
الأهمية النسبية			×			×
الجوهر فوق الشكل			×	×		×
القيمة التنبؤية					×	
أمانة العرض (الموثوقية)	×			×	×	×

المصدر: أحمد نقاز، **مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار: دراسة حالة مجمع صيدال**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2006، غير منشورة، ص.123.

إن جميع هذه المواصفات المذكورة هي ضرورية من أجل المعلومة الصالحة لإتخاذ القرارات، مع الأخذ بعين الإعتبار أن خاصية الملاءمة هي خاصية نسبية، لأن المستخدمين المختلفين وبحاجاتهم المختلفة من المعلومات الذين يجدون نفس الدرجة من الملاءمة في نفس المعلومات، فمثلا نجد مصلحة الضرائب ربما تفضل تقييمها للأنشطة يعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية في حين أن المستثمرين المحتملين قد يفضلون إجراء التقييم بإستعمال القيمة السوقية.

❖ الفرع الثاني: مستخدمو المعلومات المحاسبية.

يختلف تحليل و استخدام المعلومات المحاسبية و المالية حسب الجهة المستخدمة لها داخلية كانت أو خارجية:[1]

أولا: المعلومات الموجهة للاستخدام الخارجي.

[1]. محمد لمين عيادي، **تقييم نظام المعلومات الإجتماعي في المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، غير منشورة، ص.06.

تخضع هذه المعلومات إلى قواعد تنظيمية ذات طبيعة محاسبية، وجبائية وتوجه إلى:

– **المساهمون:** يهتم هؤلاء بتقييم النتائج المحصلة و بالتطلعات الاقتصادية المتعلقة بالتطور و الفعالية و على وجه الخصوص المستثمرون، الذين يهتمون بالعائد المحقق من رأس المال المستثمر في المؤسسة؛

– **الإدارة الجبائية:** تعتبر المعلومات المحاسبية كوسيلة لتحديد الوعاء الضريبي للنتيجة التي حققتها المؤسسة وحساب الضريبة المرتبطة به؛

– **البنوك والمقرضون:** تعتبر المعلومات المحاسبية مهمة لمعرفة الوضعية الاقتصادية و المالية للمؤسسة و قدرتها على تسديد ديونها الحالية و الاستفادة من قروض جديدة؛

– **الشركاء التجاريين:** تشكل المعلومات القانونية إثبات على العمليات التي قامت بها المؤسسة، إلى جانب وضعيتها و درجة ائتمانها و قدرتها على تسديد ديونها.

ثانيا: المعلومات الداخلية الموجهة للاستخدام الداخلي.

تساعد المعلومات المحاسبية المسيرين على:

– **قياس الفعالية:** يتم إستغلال المعلومات الداخلية كأداة للتحليل و القيادة حسب أهداف التسيير، من خلال:

- مراقبة عملية لوحدات الإنتاج و مراكز الربح بهدف قياس مساهمات عمليات الإنتاج المختلفة؛
- تقييم كفاءة إدارة المسئولين عن العمليات؛
- الاعتماد على الموازنات بهدف وضع التقديرات، تحليل الانحرافات و القيام بالأعمال التصحيحية.

– **أداة مساعدة على اتخاذ القرار:** تستخدم في إطار نظام المعلومات لإدارة الأعمال أو لإعداد لوحات القيادة و تتميز هذه المعلومات بخصائص مختلفة حسب درجة القرار (تشغيلي أو استراتيجي) الذي تتخذ بشأنه.

منذ صدور تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (**AAA**) للمحاسبة عام 1966 أصبحت المنظمات المصدرة للمعايير والمبادئ المحاسبية وخاصة المهنية منها، وأمام هذا المفهوم الواسع لمستخدمي المعلومات المحاسبية على إختلاف أهدافهم وحاجتهم من المعلومات، ترى ضرورة تبني (**مستخدم نموذج**) يكون هو الأساس في إعداد وعرض المعلومات المحاسبية اللازمة لإتخاذ القرارات، يطلق عليه المستخدم الإفتراضي، عند تحديد هذا المستخدم الإفتراضي جرت العادة على الأخذ بعين الإعتبار خصائص أحد أو بعض مستخدمي المعلومات والذين ينظر إليهم على أنهم المستخدمين الرئيسيين للمعلومات في مثل هذا النوع من النشاط الإقتصادي، إلا أن الأمر يؤدي إلى أن تكون المعلومات المحاسبية كافية لسد حاجات جميع مجموعات المستخدمين، خاصة الخارجية، في هذا المضمار إعترف مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (**FASB**) بأن التنوع في مستخدمي المعلومات المحاسبية وحاجتهم منها يشكل عائقا أما تحديد أهداف المعلومات، الأمر الذي يدعم بإتجاه تبني مستخدم إفتراضي على الرغم من أن ذلك لا يشكل الحل الأمثل لهذه المشكلة وهذا يظهر واضحا في أهداف التقارير المالية للمؤسسة التجارية الصادر عن (**FASB**) عام 1978 حيث يتم تبني المستثمر في الأوراق المالية كمستخدم إفتراضي للمعلومات المحاسبية في التنظيم الأمريكي، الأمر الذي يجعل مستخدمين رئيسين أمثال الإدارة والدائنين في المرتبة الثانية.[1]

[1]. أحمد نقاز، مرجع سابق، ص.125.

❖ الفرع الثالث: المعلومات المحاسبية أساس ترشيد القرارات.

إن تأثير المعلومات المحاسبية على القرارات الإدارية ينقسم إلى درجتين، الأولى تقوم على أن المعلومات المحاسبية تسهل عملية إتخاذ القرارات من خلال تزويد قدر أكبر من المعلومات حول موضوع القرار لمن سوف يقوم بإتخاذه، أما الثانية فتعتمد على قيام متخذ القرار باستخدام المعلومات المتاحة.

إن نوعية المعلومات المحاسبية هي الأساس، الإدارة الحديثة تحتاج إلى نوعية قرارات تتناسب مع المعلومات المحاسبية، لأنها تفيد المعلومات المحاسبية في قراراتها بالتخطيط أو التنفيذ. و للمحاسب دور مميز في اتخاذ القرارات عن طريق البيانات الكمية اللازمة لتقييم البدائل و المفاضلة بينها، و لكي تتخذ قرارا سليما يجب أن تأخذ الاعتبارات المالية، والفنية، والمحاسب هو المصدر الرئيسي في البيانات المليةـ فالمحاسب له دور في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة و لكن دوره في الإنفاق الاستثماري له أهمية خاصة لما له من أهمي وخطورة في قرارات الإنفاق الجاري و لتحديد تكاليف المقترح الاستثماري تحتاج إلى جهود محاسب تكاليف ذو تفكير منطقي و تحيل سليم، فالموازنة هي الأساس في الإدارة التي تتضمن المحاسب بشكل رئيسي، و يمكن للمحاسب أن يعد موازنة تخطيطية استثمارية كما يلي:[1]

- وضع تقديرات عن تكاليف التشغيل؛
- تقديره الآثار المتوقعة لتنفيذ المشروع؛
- تحديد أثر الضرائب على التدفقات؛
- تصميم النماذج و الجداول اللازمة؛
- تجميع التقديرات التي تعدها الأقسام الأخرى عن المشروع المقترح؛
- القيام بالتحليل المالي اللازم لإجراء لتقييم الأفضل؛
- الرقابة على تنفيذ المشروعات الاستثمارية.

المبحث الثالث: الأداء المحاسبي ومتطلباته في المؤسسة الإقتصادية.

يعد موضوع الأداء من المواضيع المهمة و الحديثة في حقل الإدارة، لما له من أهمية في تحقيق هدف تخفيض التكاليف، والسعي في الوقت نفسه إلى تحقيق هدف تحسين نوعية المنتجات و الحفاظ على الروح المعنوية للأفراد، لذلك فإن هذا الموضوع يرتبط بالعديد من العوامل و يتطلب أحكاما مستديمة.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المحاسبي.

إستقطب الأداء العديد من الدراسات و البحوث التي هدفت إلى تدقيق مفهومه ولم تتمكن إلى الآن من تقديم مفهوم محدد ومتفق عليه، وذلك بسبب ثراء موضوع الأداء بالأفكار التي قدمها الباحثون والتي يمكن اعتمادها لتقييم قدرات الشركات واختبار مدى صلاحية اختيارات المديرين الإستراتيجية.

[1]. ثناء محمد طعيمة، **نظم المعلومات المحاسبية عن تقييم المشروعات الاستثمارية**، الطبعة الأولى، ايتراك لنشر والتوزيع، مصر، 2002، ص.ص.27- 29.

قبل الشروع في تعريف الأداء يجب الإشارة إلى أن الأداء لغة يقابل اللفظة اللاتينية (**Performare**) والتي تعني إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه.[1]

ويعني الأداء بالمفهوم الشامل النتيجة المحصل عليها في أي ميدان عمل، كالنتائج التي يتم تحقيقها لدى ممارسة عمل ما، و المعبر عنها بوحدات قياس معينة.[2]

يعرف الأداء بأنه مجموعة من المعايير الملائمة للتمثيل و القياس التي يحددها الباحثون و تمكن من إعطاء حكم قيمي على الأنشطة و النتائج و المنتجات و على آثار المنشأة على البيئة الخارجية.[3]

كما يقصد بمفهوم الأداء المخرج أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة إلى تحقيقها داخل لمؤسسة.[4]

إن مكونات الأداء تتطور عبر الزمن فمعايير التقييم الداخلية، و تلك التي تحددها البيئة الخارجية هي متغيرة و أيضا العوامل التي تتحكم في نجاح المنشأة قد لا تصبح ملائمة لقياس الأداء في مرحلة النمو للشركة.

إن إستخدام مصطلح الأداء على نطاق واسع في البحوث والدراسات ينطلق من الأبعاد الثلاثة التالية:

1- الكفاءة (Efficiency): وتعني الطريقة الاقتصادية التي يتم بها إنجاز العمليات التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف، وهي أفضل علاقة هندسية بين المدخلات والمخرجات على مر الزمن.[5]

2- الفعالية (Effectiveness): تعني قياس قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها المخططة، أو هي قدرة النظام القائم في الشركة على تحقيق أفضل النتائج بأقل قدر ممكن من الجهود و الوسائل؛

3- الاقتصادية (Economic): و تعني تحقيق درجة معقولة وكافية من الأهداف بالتركيز على التكلفة للحصول على المنفعة التي تحقق الأهداف.

- تقييم الأداء المحاسبي: يشير إلى إتجاهين أساسيين هما الأداء المالي ويعتمد على مدخل تحليل القوائم المالية والأداء التكاليفي ويعتمد على مدخل محاسبة التكاليف في توليف مجموعة من المؤشرات والمعايير، التي يعتمد عليها في الحكم على ضعف أو قوة النظام المحاسبي والناتجة أساسا من مسك الدفاتر.

ويعد الأداء المحاسبي أحد أهم المداخل الايجابية المهمة والمعاصرة، الذي له القدرة على السيطرة على العوائد في الماضي وتوقع اتجاهاتها في المستقبل مع مراعاة الوفاء بالالتزام تجاه العميل لارتباطه بالأداء في المستقبل.[6]

---

[1]. عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001، ص.86.

[2]. عبد الفتاح بوخمخم، **تحليل وتقييم الأداء الإجتماعي في المنشآت الصناعية**، دراسة ميدانية على الإطارات الوسطى و الدنيا في منشآت صناعة النسيج بالشرق الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2002، ص.126.

[3] Jean Yves Saulquin, **Gestion les Ressources Humaines**, N 36, Edition ESKA, Paris, Juin 2000, P.20.

[4]. توفيق محمد عبد المحسن، **تقييم الأداء: مداخل جديدة لعالم جديد**، دار الفكر العربي، دار النهضة العربية، مصر، 2003، ص.3.

[5]. عبد الحي مرعي وآخرون، **محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط و الرقابة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002، ص.58.

[6]. فؤاد أحمد محمد العفيري، **تقييم الأداء المحاسبي وإستراتيجيات تطويره في شركات الصناعات التحويلية في اليمن**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية، 2006، غير منشورة، ص.44.

– **تقييم الأداء التكاليفي**: فيعني قدرة مقاييس ومعايير التكاليف على كشف الانحرافات الناتجة من مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط و بيان أسبابها و محركاتها في الأجلين القصير والطويل و اتخاذ ما يلزم لإجراء التصحيح اللازم.

– **تقييم الأداء المالي**: يعني تحليل نتائج أعمال المؤسسات بهدف الوقوف على مواطن الخلل الانحراف وبيان أسبابها تمهيدا لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحيها. كما يعني تقديم حكم له قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة للمؤسسة وذالك لخدمة رغبات أطرافها المختلفة، أي يعتبر تقييم الأداء المالي للمؤسسة قياسا للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفا.[1]

المطلب الثاني: أهمية تقييم الأداء المحاسبي.

تقوم المؤسسات الإقتصادية على تنظيم مجموعة من الأفراد و توجيه جهودها لتطبيق أهداف معينة سواء كانت هذه الأهداف إنتاج سلعة معينة أو تقديم خدمة محددة و على الرغم من أهمية الوظائف الإدارية و ارتباطها بيعضها البعض إلا أن لوظيفة تقييم الأداء أهمية خاصة، لأنها تمكن الغدارة من الاطمئنان إلى حسن استخدام الموارد المالية والبشرية و توجيهها نحو تحقيق الأهداف المخططة.[2]

إن تقييم الأداء يظهر مدى إسهام الشركة في تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف و التخلص من عوامل الهدر و الضياع في الوقت و الجهد و المال، ما يؤدي إلى خفض أسعار المنتجات و من ثم تنشيط القدرة الشرائية و زيادة الدخل القومي بما يعود على المجتمع و العامل و المستهلك بالفائدة.

يراد بتقييم الأداء قياس أداء أنشطة الوحدة الاقتصادية مجتمعة بالاستناد على النتائج التي حققتها في نهاية الفترة،بالإضافة إلى معرفة الأسباب التي أدت إلى تلك النتائج واقتراح الحلول اللازمة للتغلب على أسباب النتائج السلبية بهدف الوصول إلى أداء جيد في المستقبل.[3]

وتدل أيضا تقديم حكم ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة، أو بتعبير أخر يتمثل تقييم الأداء في قياس نتائج المؤسسة في ضوء معايير محددة سلفا.[4]

كذلك تعرف عملية تقييم الأداء على أنها تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة،وهي تهتم أولا بالتحقق من بلوغ الأهداف المخططة والمحددة مقدما وثانيا بقياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو رأسمالية.

---

[1]. جليلة بن خروف، **دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2009، غير منشورة، ص.77.

[2]. حسين خشارمة، عودة سليمان ، **تقارير الأداء في عملية الرقابة في البنوك التجارية الأردنية: دراسة ميدانية**، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد:16، تشرين أول 2000، ص.11.

[3]. مجيد الكرخي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، الطبعة الأولى، دار المناهج، الأردن، 2007، ص.31.

[4]. السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ، الرياض، 2000، ص.30.

هناك من يرى بان تقييم الأداء هو عملية يجب أن تكون مصاحبة لأي مسؤولية كانت،وهي لذلك جزء متمم لأي عملية إدارية في مختلف النشاطات وفي شتى القطاعات ،وفي العصر الحالي يوجد لكل نشاط إنساني أساليب موضوعية لتقييم أدائه .فنجد هناك تقييم أداء للموظف ،وللنظم المطبقة وغيره...وهناك نظم لتقييم وحدات الإنتاج ومراكز الخدمات في القطاع العام والخاص, ونظام التقييم يكون-عادة-أكثر تعقيدا كلما كانت الوظائف التي تتطلب الانجاز متعددة والأهداف التي يتوجب تحقيقها متنوعة.[1]

مما سبق يتضح أن تقييم الأداء هو مجموع الإجراءات التي تقارن فيها النتائج المحققة للنشاط بأهدافه المسطرة بغية تصحيح الانحرافات أو تجنبها. وبصورة أدق فإن تقييم الأداء في البنوك هو: عملية شاملة تستخدم فيها جميع البيانات، المحاسبية وغيرها، للوقوف على الحالة المالية للمصرف، وتحديد الكيفية التي أديرت بها موارده خلال فترة زمنية معينة.

إن تقييم الأداء المحاسبي يستمد أهميته من البعدين التكاليفي والمالي، ذلك أن نظام المعلومات المحاسبي (**AIS**) يعد جزءا من نظام المعلومات الإدارية (**MIS**) وهو بمنزلة القلب النابض يضخ المعلومات المالية للأطراف المختلفة في الهيكل التنظيمي، ما يمكنهم من اتخاذ القرارات وفقا لأسس اقتصادية سليمة.

و هذا يتطلب من المحاسبين ضرورة السعي المستمر لتوفير المعلومات المحاسبية الأكثر دقة و حداثة و ملائمة لتقديمها في الوقت المناسب لمتخذ القرار في مختلف المستويات التنظيمية كونهم يعيشون اليوم في عالم يتسم بالتغير و التقدم التقني المتسارع، ما يلقي عليهم مسؤولية مسايرة هذا التقدم و متابعته.

و لكي يتسنى للمحاسبة أن تؤدي دورها بوصفها وسيلة اتصال بين الوحدات الاقتصادية، و المجتمع الذي نعيش فيه لا بد أن تعبر تعبيرا رقميا صادقا و ا/ينا عن النمو الاقتصادي، و التعبير عن حقيقة الأداء الفعلي بالاعتماد على المؤشرات المستمدة من القوائم المالية، التي تعد أهم مصادر المعلومة بالنسبة لمتخذي القرارات لكل الأطراف التي تؤثر بالوحدة الاقتصادية، لكي تمكن الأطراف من تقييم الاتجاهات المستقبلية لها.

إن سلامة الحكم على المركز المالي للوحدة الاقتصادية تستند أساسا على صحة البيانات المحاسبية المستخرجة من دفاتر الوحدة الاقتصادية و التبويب المحاسبي المعتمد، و مدى الإفصاح المقدم للجهة الرقابية العليا، لأنه بقدر ما تكون أرقام الوحدة الاقتصادية معبرة بصدق عن واقع نشاطها تكون النتائج التي يمكن التوصل إليها أكثر صحة و مدلولية.

والمحاسبة كعلم اجتماعي تؤثر و تتأثر بالعوامل البيئية المحيطة بأداء وظائف إنتاج المعلومات و توصيلها للأطراف المختلفة، لذلك نشأت الحاجة إلى ضرورة وضع ضوابط أو مبادئ عامة أو معايير تجد قبولا عاما و تمثل في مضمونها مجموعة من الإرشادات و التوجيهات للقياس و الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير و القوائم المالية.

[1]. علي خليفة الكواري، **دور المشروعات العامة في التنمية الاقتصادية**، عالم المعرفة، الكويت، 1981، ص.124.

و لا شك لأنه في غياب مثل هذه المعايير قد تتعرض البيانات، التي تعدها وتوصلها المؤسسات الاقتصادية المختلفة لمخاطر التحيز و عدم الدقة و الوضوح و سوء التفسير علاوة على عدم إمكانية الاعتماد على هذه البيانات المالية في إجراء المقارنات بين المنشآت التي تختلف فيما بينها في أسس و قواعد إعداد و عرض البيانات المالية[1].

و نظرا لاهتمام إدارات المؤسسات بزيادة ثروة المساهمين شاع استخدام مقاييس الأداء التي تعتمد على المعلومات المحاسبية الداخلية، وتستخدم في تقييم الأداء المحاسبي مثل صافي الربح و مقاييس الأداء المشتقة منه، و هي شائعة الاستخدام على الرغم من نواحي القصور، التي تعاني منها بسبب اعتمادها بشكل جوهري على التكلفة التاريخية، و بدورها تمهل ظروف السوق الحالية إضافة إلى أنها لا تعكس عامل المخاطرة.

فإستخدام العائد على الأصول والعائد على الاستثمار والعائد على حقوق الملكية والدخل المتبقي والقيمة المضافة مثلا لتحديد هل تم خلق قيمة أم لا؟ يمهل زمن حدوث المنافع والتكاليف و يمهل تأثيرهما في ثروة الملاك و بالإضافة إلى هذه المقاييس تستخدم بعض المؤسسات مقاييس تعتمد على معلومات مالية مثل أسعار الأوراق المالية.

وتعد مقاييس الأداء المحاسبية ترجمة مالية لنتائج القياس التشغيلي تتم على مستوى أعلى من المستويات التشغيلية الدنيا بالمؤسسة، و التي تستخدم لبيان مدى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.

و لقد أصبحت الحاجة أكثر إلحاحا جراء التطورات الاقتصادية الكبيرة وتوسع الشركات، و تنوع منتجاتها، وتعقد عملياتها، ما أدى إلى إيجاد الوسائل والأساليب المختلفة بغرض تحقيق تلك المؤسسات أهدافها، وذلك من خلال ممارستها الوظائف الإدارية في التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات.

و لأداء تلك الوظائف تطورت محاسبة التكاليف لتساعد وترشد متخذ القرار للوصول إلى القرار الأفضل، واستخدمت نظم الكلفة في قياس تكلفة الأداء وتحقيق الرقابة على عناصر التكاليف بغية الوصول إلى الاستخدام الأفضل لعناصر الإنتاج، ومن ثم تحقيق الكفاءة.[2]

و من هنا يمكن القول إن أهمية تقييم الأداء المحاسبي نابغة من توفير مقياس محاسبي سليم قادر على الحكم على متانة وقوة النظام المحاسبي المطبق، وكذلك الحرص على تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف والتخلص من عوامل الهدر والضياع في الوقت والجهد والمال والبحث عن التحسين والتطوير المستمرين في أداء الأقسام والإدارات، وكذلك المواءمة بين الأهداف و الإستراتيجيات، لضمان أهدافها في الأجلين القصير والطويل بكفاءة و فاعلية في ظل البيئة التنافسية للمؤسسة.

إن موضوع تقييم الأداء المحاسبي في الشركات الصناعية على وجه الخصوص له أهمية كبيرة و متزايدة في الوقت الحالي نظرا للتطورات التي طرأت على ظروف المنافسة العالمية، و ما أحدثته من ضغوط نحو ضرورة تحسين أداء الشركات، و ما تأتي به من فرص الدخول في أسواق وتكتلات إقتصادية عالمية أو تقديم منتجات متطورة وذات تقنيات عالية. كل ذلك

[1]. ياسر كفا، **مؤشرات تقييم الأداء المحاسبي في القطاع الصناعي العام في الجمهورية العربية السورية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية، 2005، غير منشورة، ص.44.

[2]. فؤاد أحمد محمد العفيري، مرجع سابق، ص.46.

أدى إلى قيام الهيئات والمنظمات المحاسبية المهنية و بالأخص لجنة المعايير المحاسبية الدولية (**ISA**) ببذل جهود كبيرة، لتحقيق التوافق على المستوى الدولي و وضع وتطوير المعايير المحاسبية، التي تمكن من الاستفادة من المقاييس المحاسبية السائدة في الدول المختلفة.

تناولت العديد من الأبحاث و الدراسات موضوع تقييم الأداء و أعطته أهمية كبيرة من خلال مداخل بهدف تطوير و تحسين المقاييس المحاسبية المستخدمة في قياس الأداء التكاليفي والمالي وذلك كما يلي:

أولا: أهمية المدخل التكاليفي تتبع من القدرة على طرح صورة لتحليل الانحرافات وذلك بتحديد الانحراف الإجمالي في الأرباح المستهدفة في الموازنة، ثم تكتمل الصورة بالتدرج في تحليل الانحراف الإجمالي حتى تصل إلى أدق التفاصيل عن الأسباب التي أدت إلى وجود هذا الانحراف، و لا شك أنه كلما توفرت معلومات أكثر عن أسباب الانحرافات كان تقييم الأداء أدق و كان إعداد الموازنات للفترة المقبلة معبرا بأقرب ما يكون عن الحقيقة و الواقع[1].

ثانيا: أهمية المدخل المالي والمستند إلى تحليل القوائم المالية من حيث إحتوائه على معلومات ذات دلالة ترتبط بأنشطة الشركة وربحيتها والكفاءة ودرجة المخاطرة، ويتم القيام بهذا التحليل اعتمادا على القوائم المالية الأساسية وهي: قائمة المركز المالي، و قائمة الدخل، وقائدة التدفقات النقدية، وقائمة التغيير في حقوق الملكية، وذلك من خلال عدد من المؤشرات و المقاييس التي تتعلق بالمتغيرات المالية، التي تتبع أهميتها ما يلي:[2]

1. إن مقاييس الأداء المالي تستمد أهميتها من المحتوى المضاف للمعلومات المدرجة بالقوائم المالية أكثر مما تحتويه من نتائج، أي أن أهمية هذه المقاييس ترجع أصلا إلى أهمية الإفصاح عن المعلومات المالية بالتقارير المالية أكثر من أي عمل آخر؛
2. إن أرقام الأرباح المتمثلة في العائد على الاستثمار والعائد على المبيعات تحتوي على نتائج مهمة لوظيفة قياس الأداء المالي للشركات أكثر مما تحتويه أي مقاييس أخرى، بسبب أن التقارير المالية تهدف إلى توفير معلومات للمستثمرين تساعدهم في تقييم العوائد و المخاطر المرتبطة باستثماراتهم و اعتبار الأرباح المحاسبية و ما تحتويه من عناصر مهمة تعد جزءا جوهريا من هذه المعلومات؛
3. إن المؤشرات المالية التي تحتوي على بيانات التدفقات النقدية تحتوي على عامل مميز لا تحتوي عليه أي مجموعة مؤشرات أخرى، بسبب لأنها تركز بالدرجة الأولى عل دورة تحقيق النقدية؛
4. إن الدخل المتبقي يوفر معلومات ذات قيمة أعلى مقارنة بالربح المحاسبي، بسب حساب تكلفة ضمنية على رأس المال المستثمر و التي تؤدي إلى إضافة قيمة لمقياس الربح المحاسبي، و التغلب على عيوب معدل العائد على الاستثمار[3]؛
5. إن القيمة الاقتصادية المضافة توفر معلومات ذات فائدة و قيمة أعلى بالمقارنة بالدخل المتبقي و الربح المحاسبي، كما أنها تعد مقياسا شموليا للأداء لأنها تساهم في دفع المديرين في الشركات نحو التركيز على

[1].حسين أحمد حسين علي، **المحاسبة الإدارية المتقدمة**، مكتبة الإشعاع للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997، ص.142.

[2]. فؤاد أحمد محمد العفيري، مرجع سابق، ص.47.

[3] هالة عبد الله الخولي، **الاختبار الميداني للعلاقة بين مقياس الأداء الداخلي و القيمة لسوقية للمنشآت دراسة تطبيقية على قطاع الأعمال في مصر**، مجلة المحاسبة والتأمين، العدد:57، جامعة القاهرة، 2001، ص.25.

الجوانب التشغيلية الأكثر أهمية و تقييم الأداء الاستراتيجي و تحديدي خطوط الإنتاج غير المربحة، إضافة إلى زيادة التركيز على عناصر رأس المال العامل.

المطلب الثالث: متطلبات تقييم الأداء المحاسبي.

تواجه منظمات الأعمال المعاصرة بيئات سريعة التغير في متطلباتها، وفي مواردها، ومن ثم متغيرة في اتجاهاتها وأبعادها، حيث نجد تغيرا مستمرا في حجم الطلب وتنوع مواصفاته ومنافسة متواترة في الأسواق. الأمر الذي فرض على تلك المؤسسات توجها لتطور تقنياتها واستراتيجياتها، لضمان القدرة على الاستجابة السريعة لتغيرات البيئة والأسواق.

و لضمان اللحاق بالتطوير الناجح و التحسين المستمر في أداء منشآت الأعمال الحديثة، فقد برزت أهمية قياس الأداء التنظيمي و تقييمه، لتوضيح الجوانب التي تحتاج إلى التغيير و التطوير و التحديث المستمر، حيث أصبح من الضروري تطوير مقاييس جديدة للأداء تقوم على تحقيق الأهداف الإستراتيجية و تعتمد بالأساس على المقاييس المحاسبية لما لها من أهمية كبيرة كونها تحكم على كفاءة مجالات النشاط و فاعليتها في الشركة و تركز بالدرجة الأولى على تقديم منتجات متطورة و ذات جودة عالية.

إن كفاءة النظام المحاسبي و تكامل أركانه لهما أهمية بالغة كون المعلومات المحاسبية مستمدة من التقارير المحاسبية، التي غالبا ما تستخدم في تحليل البيانات و إعداد الدراسات و البحوث و إعداد التقارير النهائية، لذلك تشهد مهنة المحاسبة تطورا ملحوظا في السنوات الأخيرة بصدد تطوير التقارير المالية المنشورة و زيادة فاعليتها في خدمة مستخدميها.

و لا شك أن تقييم أداء منشآت الأعمال و الوقوف على قياس قدرتها في تنمية و تعظيم ثروة الملاك، و كذلك على الوفاء بالتزاماتها يعد أحد الجوانب التي يهتم بها مستخدمو المعلومات المحاسبية، و يجب أن يوليها واضعو السياسات المحاسبية اهتماما خاصا.

و الواقع أن جودة الأداء تعتبر من أهم المتغيرات بصدد قياس كفاءة الأداء، ذلك أن المديرين عادة ما يتقاسمون المعلومات المحاسبية مع الأطراف الخارجية كالموردين و العملاء و أيضا تعتبر على درجة كبيرة من الأهمية لإدارة التكلفة، حيث تساعد في ضبط الجودة و رقابتها خلال فترات مالية متتالية، بحيث أصبح لدى المديرين في الشركات دراية واعية و متزايدة بأهمية الجودة و توقيت عرض المنتجات و طرحها في الأسواق و تقديم خدمات للعملاء فيما بعد البيع[1].

كما أصبح لدى المحاسبين بدورهم حساسية مفرطة لأهمية الجودة و التوقيت الحصول على المعلومات و تقديمها إلى المديرين بالقدر الذي يطلبونه في التوقيت المناسب، و أضفى على قياس المعلومات الصفة و الكمية حيث يمكن قياسها كما و كيفا، و كذلك يمكن قياس المعلومات و تكلفة الحصول على المعلومة و قيمة المعلومات[2].

إن التركيز على الرؤية الإستراتيجية لإدارة التكلفة أمر لا مناص منه، حيث أصبحت إدارة التكلفة تنظر إلى النجاح التنافسي للمنشأة في الأجل الطويل في حين تركز التقارير المالية فقط على النتائج في الأجل القصير، و هذا ليس بكاف طبعا، لذلك يجب على كل إدارة ناجحة في أي منشأة كانت أن تحافظ على ميزاتها التنافسية التي تتأسس على إستراتيجية فريدة من نوعها تحافظ على النجاح. و لا شك أن عوامل نجاح تلك الإستراتيجية تكمن في الاعتماد على كل من

[1]. مكرم باسيلي، **محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة**، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية المنصورة، مصر، 2001، ص.12.

[2]. أحمد حجاج، مكرم باسيلي، **المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة و اتخاذ القرارات**، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2001، ص.11.

المقاييس المالية كمقياس الربح و المقاييس غير المالية كتطوير منتج موجود بالفعل و مدى إشباع رغبات العملاء، و عليه سوف تعمل تلك العوامل على إنجاح تطبيق الإستراتيجية.

و فيما ياي بيان بمتطلبات تقييم الأداء المحاسبي:

أ- توازن الوحدة الاقتصادية من منظور المحاسبة:

تعد المحاسبة الوسيلة الرئيسية التي تساعد المديرين في غدارة كل وظيفة من وظائف سلسلة القيمة، و التنسيق بين أنشطة الهيكل للمنشاة ككل، و يتطلب تحقيق تلك الأهداف تبويب الأنشطة إلى نوعين: أنشطة تضيف قيمة (**Value-Added**) و أنشطة لا تضيف قيمة (**Non Value-Added**).

ويجب التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة و منفعة للمنتجات أو الخدمات، التي يحصل عليها العملاء و تحقق لهم الإشباع.

و أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة فيجب التخلص منها، و يتم تقييمها طبقا لمدى مساهمتها في وحدة المنتج النهائي من حيث الجودة و التكلفة.

و مما لا شك فيه أن مقارنة تكاليف النشاط بالمنافع ، التي تتحقق تطبيقا لتحليل التكلفة / العائد يمكن أن يزيد من الترابط بين التكلفة و الأداء و الجودة من خلال الهيكل التنظيمي للمنشأة متمثلا في الوظائف الإدارية التي تشكلها سلسلة القيمة، و أن كل هذه المتغيرات المقترحة التي لها قيمة سوف ترفع من فعالية محاسبة التكاليف عند تحديد الإنتاج أو الخدمات.

إن نجاح الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها: هو مقياس مركب يجمع بين الفاعلية و الكفاءة، و من ثم هو أشمل من أي نوع منهما في ضوء ذلك تهتم معظم الدراسات المعاصرة في تحديد أهداف أصحاب المصالح بالوحدة الاقتصادية.[1]

و الملاحظ أن البيانات و المعلومات المحاسبية لها من خصائص الجودة الكثير، مما يجعل منها ذات فائدة و جدوى في دعم الإدارة في صناعة و اتخاذ قراراتها، و هذه البيانات و المعلومات بصفة عامة منها المنشور و المعتمد و منها ما هو داخلي و يخص الوحدة الاقتصادية، و يعد سرا داخليا لا يجوز الإطلاع عليه من الكافة، إلا أن هذه البيانات و المعلومات المحاسبية لا تصلح وحدها في دعم القرارات إلا بالتحليل و التفسير. و حتى تساعد في توفير فرصة تحقيق حالة التوازن للوحدة الاقتصادية فلا بد لها أن تتحول إلى أداء و إنجاز من واقع القرارات التي تتخذ، و هذا يلقي على المحاسبة كعلم و مهنة دورا كبيرا.

إن الأحداث الاقتصادية، التي تمارسها الوحدة الاقتصادية تترجم إلى قيم و مؤيدة بمستندات تتناولها المحاسبة بمفهومها العام بهدف تقييم الأداء المحقق من خلال نتائجه، و هذا التقييم يتم بمعايير و مقاييس محاسبية يمكن التأكد أن هناك فرق بين الأداء المحاسبي و تقييم الأداء محاسبيا و الذي يتضح جليا من خلال ثلاثة محاور هي2:

[1]. صلاح حسن الحسيني، **الإدارة الإستراتيجية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص.253.

[2] البارودي، **دور المحاسبة في هندسة توازن الوحدة الاقتصادي**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 3، القاهرة، مصر، 1999، ص.ص.682 – 683.

1. **الاعتراف**: و هذا يتطلب أن تحدد المحاسبة مجموعة من المفاهيم و المصطلحات و المبادئ و كافة الأدوات العلمية من خلال تنظير محاسبي متجدد بحيث تستخدم في تحديد ما يعترف به، و ما لا يتعرف به من أوجه النشاط، و على أي ألأسس و المبادئ حتى يمكن الاعتراف بها محاسبيا؛
2. **القياس**: و هذا يتطلب من المحاسبة تقديم منهجية علمية و أسلوب قياس مجموعة معايير و مقاييس يعتمد عليها في عملية القياس بهدف تحديد النتائج و المؤشرات المعبرة عن حدوث حالة التوازن أو عدم التوازن سواء جزئي أو كلي على مستوى الوحدة الاقتصادية؛
3. إن عملية القياس المحاسبي تمثل محورا رئيسيا من محاور الأداء المحاسبي، وإذا كانت الإدارة في الوحدة الاقتصادية هي القائمة بعملية التحليل التشخيصي لحال التوازن فإنه ستركز أولا على عملية التحليل التفصيلي، و ذلك بالاعتماد على المتاح من البيانات أما إذا كان الباحث طرفا خارجيا فسوف يعتمد على المنشور من المعلومات و البيانات بالوحدة الاقتصادية معبرا عنه في شكل إفصاح.

و عليه و لخدمة توازن الوحدة الاقتصادية بمعرفة المحاسبة كعلم و كمهنة فلا بد من أمرين هما:

1- بناء نموذج تعبيري عن النشاط و الأداء الذي يحدث على مستوى الوحدة الاقتصادية لخدمة مفهوم و مضمون التوازن الجزئي المتمثل في البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية؛

2- التركيز على ما سوف يضيفه أي تحليل أو تقييم للعمليات، التي تم داخل الوحدة الاقتصادية و لها علاقة بالبيئة الخارجية من قيمة للمنشآت تضفي عليها الواقعية لخدمة التوازن الكلي.

لذلك يمكن القول بأن تقييم الأداء هو الطريق الوحيد للحكم على مدى صحة و سلامة النتائج الفعلية في إتمام مقارنة هذه النتائج مع ما كان يجب أن تكون عليه بهدف التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة. إن بناء نماذج لنظم تقييم الأداء بالاستناد إلى المحاسبة كهيكل لمقاييس الأداء يتطلب تطوير الثقافة المحاسبية لعلاج مقاييس الأداء كمقاييس خارجية، ومن ثم التركيز على تصميم مقاييس غير مالية تعمل جنبا إلى جنب مع المقاييس المالية و ذلك للأسباب الآتية:

- إن الكثير من مقاييس الأداء و بالتحديد المقاييس المالية ناتجة عن إجراءات محاسبية؛
- التغير في طرق إعداد معلومات التقارير المالية في السوق المحلي و الدولي.

إذ من الضروري تطوير المعلومات لتتلاءم مع الاستثمار الدولي، لأنه من المهم دراسة الخلافات بين القواعد المحاسبية المتعارف عليها لأغراض اتخاذ قرارات استثمار دولي.

و مما لا شك فيه أنه في ظل النظام الاقتصادي الجديد، الذي يتسم بالعولمة (Globalisation) و أهمية تدفق الاستثمارات بين الدول من خلال الشركات متعددة الجنسيات، ظهرت الحاجة إلى أهمية دراسة عدم التجانس (Disharmony) بين المفاهيم المحاسبية ذات القبول العام و المتفق عليها، و من بين المفاهيم المطبقة في بعض الدول حتى يتسنى مراعاة ذلك عند إعداد القوائم المالية لظهور مجموعة جديدة من مستخدمي هذه القوائم، و هي الشركات القابضة

بدولة الاستثمار أو لأغراض تداول الأسهم في أسواق المال الأجنبية و من ثم الاهتمام بالبحث عن مقاييس القابلية و مقارنة الربح في ظل تلك المعالجات المختلفة.[1]

ب- وجود نظام محاسبي متكامل الأركان:

إن نظام المعلومات المحاسبية له دور كبير في بيان مدى كفاءة الأداء المحاسبي و فاعليته باعتباره شبكة اتصال رئيسية في المشروعات و مكوناتها تستند على أركان رئيسية تمثل جوهر التشغيل في النظام المحاسبي، و بالنظر إليه نجد أن مدخلاته تتمثل في العمليات المالية التي يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية بشروط محددة، حتى يمكن اعتبارها عمليات مالية صالحة للتسجيل كما أنه لا بد أن تتوفر لها المستندات التي يتم التسجيل بموجبها. إن النظام المحاسبي يرتبط بأربع عمليات و هي: التسجيل و التبويب و إعداد التقارير و قياس النتائج و تحليلها.

و أما معايير أداء النظام المحاسبي فإنها تتمثل في قدرتها على مد الإدارة بالبيانات المطلوبة بالدقة المناسبة و في الوقت الملائم و بالتكلفة بالمقبولة، و بذلك فإن النظام المحاسبي الجيد هو الذي يستطيع أن يحقق ذلك للغدارة بصورة ملائمة.

و يعد النظام المحاسبي مجموعة من العناصر المتفاعلة التي تعمل معا لإنجاز هدف محدد من خلال هيكل موحد ضمن وحدة اقتصادية معينة يعمل على تحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات محاسبية تهدف إلى تلبية احتياجات المستفيدين من المعلومات.

و حتى تصبح مخرجات النظام المحاسبي أكثر نفعا و قيمة من مدخلاته لا بد من أن تضيف عملية التحويل قيمة و منفعة جديدة تساعد ي تحقيق الأهداف الآتية:[2]

- تحديد نتائج العمليات بتحديد وقياس المعلومات الكمية و المالية المتعلقة بنشاط الوحدة الاقتصادية و إعداد تقارير عن نتائج ذلك النشاط خلال فترة معينة؛
- تتبع موجودات الوحدة الاقتصادية و مطلوباتها، و ذلك بما يمكن من الحفاظ على موجودات الوحدة و قياس مركزها المالي في تاريخ معين؛
- مساعدة الإدارة في ممارسة وظائفها من تخطيط و رقابة و تقييم للأداء و اتخاذ للقرارات.

وإنطلاقا من استجابة المحاسبة للتغيرات الحديثة فإن نظام المعلومات يتضمن عمليات منهجية متنوعة لخلق معلومات تتمتع بخصائص معينة أهمها:

- **الملائمة:** و ما يرتبك بها من خصائص مثل تميز المعلومات بالقدرة التنبؤية و التقييم الارتدادي و التوقيت الملائم؛
- **الاعتمادية:** و ترتبط بها الموضوعية و قبلية المعلومات للمقارنة.

إن التطور الحاصل في القياس و الإفصاح المحاسبي يعكسه منهج المحاسبة الإدارية بالإفصاح المتزايد للمستخدمين الداخليين، و هو ما ل يجد ما يوازيه على مستوى الإفصاح الخارجي من خلال القوائم المالية المنشورة، و يمكن القول بأن ما يحدث من تطور للإفصاح الموجه للمستخدمين الداخليين يوما بعد يوم يمثل إشارة مسبقة بأن اهتمامات الجهات

[1]. فؤاد أحمد محمد العفيري، مرجع سابق، ص.51.

[2]. إسماعيل إبراهيم جمعة، زينات محمد محرم، **نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 1985، ص.57.

الخارجية من أصحاب المصالح ستجد اهتمام المحاسبين، و ذلك انطلاقا من فهمهم الكامل لدور المحاسبة الإعلامي في ظل وظيفتها الأساسية كنظام للمعلومات.

و إن نظام المعلومات المحاسبي لا بد أن يحقق التكامل بين النظام المالي المحدث للحصول على بيانات و معلومات دقيقة، و نظم تكاليف متمثلة في تكاليف معيارية مبسط يستطيع تلبية متطلبات التقارير المالية، و كذلك نظام رقاب تشغيلية و نظام تعلم لغرض الترويج لتحسينات مستمرة و كفاءة في الأداء فضلا عن تبني نظام تكاليف لأنشطة القياس و الأداء.

ج- الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

تمثل المعايير المحاسبية الدولية في مضمونها مجموعة من الأسس والضوابط و التوجيهات، التي تستهدف معالجة موضوعات محاسبية عامة أو خاصة ، وذلك طبقا للمبادئ و الأعراف الحاسبية المتفق عليها و المقبولة قبولا عاما ، التي ينبغي الأخذ بها عند إعداد البيانات المحاسبية و عرضها، ويجب أيضا في هذا الخصوص مراعاة البدائل المتعارف عليها لمعالجة هذه الموضوعات، و بشكل يؤدي إلى نوع من التوحيد أو الاتساق في أسلوب قياس عناصر القوائم لمستخدميها و تسهيلا للمقارنة بين البيانات التي تقدمها الوحدات الاقتصادية المختلفة ضمن نشاط اقتصادي معين بصفة خاصة.[1]

تهتم هذه الدراسة بالدرجة الأولى بمعرفة مدى الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (**IASC**) التي تعد من أبرز الهيئات الدولية التي تختص بإعداد المعايير المحاسبية و الاهتمام بتطبيقها على نطاق واسع و إيجاد نوع من التوحيد (**Unifotmity**) أو الاتساق (**Harmonization**) بين التطبيقات المحاسبية في البلدان المختلفة.

وحتى العام 1999 أصدرت هذه اللجنة 41 معيارا محاسبيا تعالج موضوعات محاسبية متنوعة في مجالي القياس والإفصاح المحاسبي (**IASA**).

لذلك لابد للدول من إصدار القرارات التي توجب على الشركات و المؤسسات بجميع أشكالها القانونية إعداد بياناتها المالية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية (**IASA**) ما يترتب عليه ضرورة التعرف على الممارسات العملية بجميع الشركات و مدى التزامها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وقياس مدى التزامها بتنفيذ متطلبات هذه المعايير المحاسبية، لمعرفة الممارسات المحاسبية ومدى اتفاقها على ما جاء بالمعايير المحاسبية في مجال القياس و الإفصاح.

و قد هدف الباحث من هذا التوضيح بيان مزايا الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من حيث المعالجات المحاسبية و إعداد القوائم المالية و التقارير المالية و إتمام الرقابة المحاسبية في ظل اختلاف معايير و نظم المحاسبة المتباينة في كل دولة.

و في ظل اختلاف معايير المحاسبة محليا و دوليا فإن من الضروري لتطوير الأنظمة و الإجراءات المحاسبية، و الارتقاء بمستويات الخدمات المحاسبية بتوفير المعالجات الموضوعية لكل من قيمة المعاملات بالعملة الوطنية لكل دولة و فروق العملة مع تذبذب القوة الشرائية للعملات المختلفة من يوم لآخر، و دراسة تأثير حجم و طبيعة التضخم و تنظيم إعداد

[1]. فؤاد أحمد محمد العفيري، مرجع سابق، ص.53.

القوائم الموحدة للشركات الأم و فروعها الخارجية، وضبط الإجراءات الرقابية المحاسبية على هذه الفروع و الأوضاع الناتجة عن اختلاف النظم الضريبية في كل منها.[1]

إن غياب الدليل العملي من قبل الشركات و المهنيين و المحاسبين و الأكاديميين فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية المطبقة سيؤدي إلى فقدان حلقة الوصل بين الفكر المحاسبي و الواقع العملي لممارسة المهنة سعيا للتطوير أو التكيف مع الظروف المحيطة بالمهنة و لا سيما في ظل وجود الأرضية المناسبة لتطبيقها و الاستفادة من نتائج البحوث في التعرف على مشاكل التطبيق في الشركات و المؤسسات.

إن تحسين أداء الوظائف المحاسبية و الخاصة بعملية قياس المعلومات و توصيلها يؤدي إلى زيادة منفعة المعلومات وتحسين الأداء المحاسبي في مجال قياس بنود القوائم المالية وتقييمها، وتوفير الحماية لها ويؤدي أيضا إلى بناء قناعة بأن المعايير المحاسبية الدولية ملائمة للتطبيق في الشركات والمؤسسات.

أي أنه لضمان التطبيق الجيد لابد من فهم متطلبات المعايير المحاسبية الدولية حتى يمكن تحقيق الاتساق بين هذه المتطلبات وبين ما يجب أن تتبعه الشركات من سياسات محاسبية، لقياس أصول الشركة وتقييمها ويؤدي بدوره إلى زيادة درجة التماثل وزيادة منفعة البيانات التي تقدمها الشركات وتحتويها قوائمها المالية والإيضاحات المرفقة بها. وبهذا الصدد يجب التركيز على الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وليس على ما تطبقه الشركات الأخرى المنافسة، لأن ذلك لا يتفق مع ما جاء بهذه المعايير إضافة إلى أن غياب المعايير المحاسبية الدولية لمعالجة جانب معين سيجعل الممارسات المحاسبية للشركات في معالجة هذا الجانب تتفاوت إلى حد كبير، ما يشكل عائقا في مواجهة التطورات الحديثة في مجال التطبيق والممارسة المحاسبية، لذلك لا بد من توفر كادر محاسبي مؤهل و قادر على فهم المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها والشعور بأن تطبيق المعايير سيؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المحاسبي من حيث إجراءات القياس المحاسبي وعمل المقارنات ووضع أسس التحليل للبيانات المالية، ومن ثم ضمان تطوير الأداء المحاسبي باستمرار.

د- الاعتماد على القوائم المالية:

نظرا للمرجعية القانونية و المهنية للقوائم المالية التي تعد استنادا إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (**GAAP**) فإن جميع المحاسبين و معظم فريق الغدارة تستخدمها إجرائيا كنقطة انطلاق للتخطيط و التحليل. و يمكن التحدي هنا في القدرة على تعديل هذا الإطار و إثرائه لصياغة الكيفية التي يتم فيها تكوين القيمة و توضيح النقاط الغامضة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما من خلال بيانات تكميلية، فالشركة التي تقدم توصيفا واضحا و صادقا سوف تكتسب قدرا أكبر من الثقة من تلك التي لم تتعلم بعد كيف تلبي احتياجات المستثمرين إلى معلومات.

وتعد القوائم المالية، التي تلتزم الشركات بإدراجها ضمن تقريرها السنوي جزءا أساسيا من المعلومات التي يحتاج إليها قراء هذا التقرير.

وقد لا يكون بالإمكان قياس الكثير من بنود البيانات المالية بدقة، و لذلك يتم تقديرها نتيجة لحالة عدم التأكد المحيطة بنشاط الشرطة أو المخاطرة الناتجة عن تجميع البيانات المحاسبية في مجموعات معينة.

[1]. محمد جلال الصالح، **تأثير العولمة على نظم المعلومات المحاسبية**، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد:01، 1998، ص.452.

إن التقديرات المحاسبية تخضع للتغيرات المرتبطة بالواقع العملي للبيئة المحيطة سواء من حيث نشأة ظروف جديدة أو زيادة الخبرة بالظروف السائدة و توفر معلومات إضافية جديدة، و يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يتعرفوا إلى القيود المفروضة على المؤشرات المحاسبية التي ترد في تلك القوائم و حدود استخدامها، حتى يتوصلوا إل استنتاجات سليمة من وراء استخدام تلك المعلومات.

وهناك مدخلان يمكن إتباعهما لتصنيف الاختلافات المحاسبية في معالجة البنود ولهما تأثير في دلالة القوائم المالية وهما:[1]

- **الإختلاف في التشريعات:** وذلك من خلال اختيار المعايير المنظمة للمهنة و ممارسات القياس المحاسبي، التي قد تختلف من دولة إلى أخرى، وكذلك المتطلبات القانونية لكل دولة؛
- **الإختلاف في الممارسات الفعلية:** وذلك من خلال اختبار الممارسات الفعلية للسياسات المحاسبية المناسبة لمعدي القوائم المالية.

إن الإفصاح الذكي عن المعلومات المحاسبية يتطلب مرونة في السياسات المحاسبية المتاحة في معالجة البنود الواردة في القوائم المالية مع وجود الحرية الممنوحة لإدارة الشركة في اختيار السياسة المناسبة ومن خلال الممارسات البديلة المتعددة لهذه السياسات، التي تؤدي إلى مجموعات متباينة من البيانات المالية كل ذلك أدى إلى ظهور ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية (**Creative Accounting**). وتعرف المحاسبة الإبداعية بأنها الطريقة التي تعالج بها الأرقام باستغلال الفجوات في القواعد واختيار القياس، وممارسات الإفصاح منها لتحويل القوائم المالية إلى ما يجب أن تكون عليه وما قد يفضل أن يريه معدو هذه القوائم في تقاريرهم للغير.

و لقد ساعدت تلك التغيرات على ظهور مفهوم تجميل المعلومات المحاسبية (**Window Dressing**) بمعنى إعادة ترتيب محتويات القوائم بحيث تعكس انطباعا مضلل أو غير ممثل لوضعها المالي، ونتيجة لذلك فإن اختلاف التقديرات المحاسبية له تأثير واضح في دلالة القوائم المالية و إفصاحها.

و من المعروف أن القوائم المالية بوضعها الحالي فقدت الكثير من محتواها الإعلامي بالنسبة للمستثمرين و المقرضين و غيرهم من متخذي القرارات، بسبب عدم إتباع المعايير و الإجراءات عند إعداد القوائم المالية الإجمالية و من أهمها إعداد القوائم المالية طبقا لمفهوم الإفصاح الكامل.[2] إن تحقيق الإفصاح الكامل يقتضي عرض تقارير فترية مرفقة مع القوائم المجمعة.[3]

و من هنا جاءت الحاجة إلى الإفصاح الدفتري وإستخدام المعلومات، التي يتم الإفصاح عنها في اتخاذ القرارات، ويمكن القول بأن نشر تلك المعلومات الدفترية يؤدي إلى توفير المزيد من الدقة في القوائم المالية المنشورة، و يمنع التلاعب عن طريق إخفاء الحقائق و تحين الإفصاح المحاسبي، ما يساعد في تقييم الأداء و تقييم المشروعات، و التنبؤ بأرباحها

---

[1]. فؤاد أحمد محمد العفيري، مرجع سابق، ص.55.

[2]. محمد سمير الصبان، ورقة عمل بعنوان **المالية المجمعة للشركات القابضة في ظل قانون شركات قطاع العمال العام ، نقد و تحليل**، المؤتمر المشترك الأول لقطاع الأعمال العام: استراتيجيات و أساليب التحدي، مركز التنمية الإدارية، مكتبة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، يونيو 1992، ص.19.

[3]. عثمان محمد ياسين فراج، **التقارير المالية الدفترية كأداة لتحقيق الإفصاح المحاسبي وحدات قطاع الأعمال العام الصناعي**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد 11، 1995، ص.267.

المستقبلية في ظل متطلبات العرض والإفصاح العام، واستنباط المؤشرات القادرة على إعطاء صورة واضحة عن الشركة، والحكم على كفاءة الأداء المحاسبي.

إن تباين مستويات الأداء المحاسبي ناتج عن اختلاف حجم النشاط و نوع الملكية في الشركة، التي تعد من أهم العوامل الداخلية التي تؤثر في الأداء المحاسبي. إن إنجاز الشركات يتأثر بحجم موجوداتها الكلية و حجم أرباحها غير الموزعة، حيث يمكن توجيه الأداء المحاسبي و تأكيد المسؤولية، ومن ثم السعي الحثيث لتحقيق مستويات عليا من الأداء المحاسبي انطلاقا من النشاط باعتباره كيانا يسهل تحديد و تماسك العمليات، و إجراء تحليل و تقييم المعلومات التي تقدمها الأنشطة وصولا إلى كشف عوامل عدم الفعالية.

إن ما تم التطرق إليه في هذا المبحث يؤكد أن عملية تقييم الأداء المحاسبي تشكل بعدا رقابيا و استراتيجيا، كون تلك العملية تبين مواطن القوة و الضعف في النظام المحاسبي للشركة موطن التقييم، لذلك فقد تم التطرق إلى أهمية الأداء المحاسبي و أهمية تقييمه و المتطلبات الضرورية التي تشكل إطارا متكاملا يمكن الاعتماد عليه لإجراء عملية التقييم بوضوح، وذلك باعتبار تقييم الأداء المحاسبي قياسا للنتائج المحققة في ضوء معايير محددة سلفا بمعنى تقديم حكم ذي قيمة على إدارة الموارد الطبيعية و المادية و المالية المتاحة لإدارة الشركة.

خلاصة.

يتضح من هذا الفصل والذي ناقش بالتحليل من خلال ثلاثة مباحث فرعية النقاط الأساسية حول أساسيات الوظيفة المحاسبية ومتطلبات الأداء المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية، حيث عالج المبحث الأول الإطار النظري للمحاسبة، ثم عالج المبحث الثاني المحاسبة ضمن نظام المعلومات المحاسبي، وتعرض المبحث الثالث الأداء المحاسبي ومتطلباته في المؤسسة الإقتصادية.

ومن خلال العرض السابق يتضح أن الممارسة المحاسبية عرفت تعايشا مذهلا مع التطورات التي كانت تحدث في المحيط الذي كانت تستعمل فيه المحاسبة في الحقب التاريخية المختلفة أو في ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أحدث تحولات في العالم من خلال تطور التجارة وانتشار واتساع رقعتها.

كما استطاع المحاسبون من خلال ممارستهم للمحاسبة عبر زمن طويل إرساء عدة مبادئ مثل مبدأ استقلالية الدورات، التكلفة التاريخية...الخ، كما اصطلح على هذه المبادئ بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما بحيث لقيت مكانها داخل الإطار النظري الذي يلزم المحاسبين احترام هذه المبادئ.

كما يتبين أيضا دور المحاسبة في إعطاء صورة للغير تمكن من معرفة درجة القدرة الاقتصادية والمالية للمؤسسة، أي أنها جاءت بالدرجة الأولى بهدف تكوين معلومات رقمية (مالية) يمكن أن يستفيد منها صاحب المؤسسة في التسيير وذلك باتخاذ القرارات الملائمة، وكذا كل من يستخدم هذه المعلومات من هيئات خارج المؤسسة مثل مصلحة الضرائب، البنوك....الخ.

كما أن تكييف الأدوات المحاسبية مع متطلبات التحول الذي يعرفها محيط المؤسسة جعلها بأن تصبح نظاما للمعلومات، يتميز عن باقي أنظمة المعلومات في المؤسسة بجملة من الخصائص أهمها، ارتباطه بمسار توحيد محاسبي يضبط من خلال المعايير المحاسبية لكل الأحداث، ويضمن خلالها أيضا صحة وملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية التي تتولد عن هذا النظام.

هذا وقد أدى التحول والتطور السريع في المحاسبة إلى ضرورة إيجاد تقنيات وأساليب جديدة وفعالة، تهتم بكل ما يتعلق بتدفق المعلومات المحاسبية بين مختلف أقسام المؤسسة، ومن هذه الأساليب نجد نظام المعلومات المحاسبي حيث أن زيادة احتياجات المؤسسة للمعلومات، يؤدي في كثير من الأحيان إلى ضرورة انتهاج نظام معلومات محاسبي متطور يتماشى مع خصائص المؤسسة ويمكنها من مسايرة التطورات الاقتصادية العالمية.

كما يتبين أيضا أن تقييم الأداء المحاسبي يقيس حالة التقدم أو التأخر في الشركة باعتبار أن الأداء الجيد يعتبر شرطا أساسيا لتأمين الشركة وبقائها في بيئة تنافسية، بحيث تسمح مؤشراته المتوقعة بالحكم على درجة الثقة والأمان في البيانات والمعلومات المحاسبية المقدمة والمعتمد عليها في ظل أهداف و أبعاد إستراتيجية واضحة.

الفصل الثاني:

أساسيات المحاسبة الضريبية ومتطلبات التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية

مدخل:

تعتبر الضريبة أحد عناصر البيئة الخارجية للمؤسسة، وتتميز بدرجة كبيرة من التغير تعكس من خلالها توجهات الدولة على كافة المستويات، يتطلب هذا التغير متابعة ودراسة جيدة للمعطيات الجبائية التي تصبح من بين محددات اتخاذ القرار في المؤسسة ويتأكد هذا الأمر عندما تنشط المؤسسة في سوق يتميز بالمنافسة الشديدة مما يجعل التحكم في الأعباء (التي من بينها العبء الضريبي) وسيلة للحصول على ميزة تنافسية تسمح للمؤسسة بالتميز عن منافسيها.

كما تعتبر الضريبة إحدى أكبر الإنشغالات بالنسبة للمؤسسة، وهذا بسبب الحق الجبائي الذي يمثل قيدا لها، والذي يفرض عليها إحترام الالتزامات الضخمة والمتزايدة مع مرور الوقت، هذا من جهة أما من الجهة الثانية فإن المشرع وضع آليات تسمح بمراقبة تطبيق القواعد القانونية الجبائية، وبتسليط عقوبات في حالة الانحراف عنها، وهذا بهدف ضمان المصلحة العامة للدولة.

ومن أجل إعطاء الضريبة وظيفتها الأصلية والمتمثلة في تنظيم الاقتصاد الوطني شهد التشريع الجبائي الجزائري عدّة تطورات أو تعديلات حيث أصبحت القواعد والالتزامات الجبائية أكثر بساطة وأقل تعقيدا ممّا كانت عليه.

وعليه، فان التطور الاقتصادي وتعميم التبادلات الدولية والمنافسة القوية إضافة إلى أهمية وظيفة الجباية بالنسبة للمؤسسة فرضت على هذه الأخيرة تسخير جميع مواردها المحصورة في المجال القانوني والجبائي، وعليه فإنه على المؤسسة أن تملك معرفة جيدة لمحيطها القانوني وأن تكون على دراية وثيقة بوضعيتها خاصة القانونية والجبائية.

هذه الوضعية يمكن أن تكون مسؤولة عن العبء المالي الثقيل الناجم عن نقص فعالية التسيير الجبائي، كما قد تكون مسؤولة عن خطر دائم يتمثل في إشكالية تعرض المؤسسة إلى عقوبات في حالة اكتشاف الأخطاء والانحرافات من طرف المراقبين نتيجة نقص في الانضباط اتجاه الالتزامات الجبائية.

ومن هنا تأتي أهمية المحاسبة الضريبية والتسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية اللذان يوفران للمؤسسة إمكانية التعامل مع الجباية وتسييرها خدمة لأهدافها.

وهذا ما يتم التطرق إليه في المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول الضرائب والرسوم في المؤسسة الإقتصادية.

المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الضريبية في المؤسسة الإقتصادية.

المبحث الثالث: أهمية ومتطلبات التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية.

المبحث الأول: عموميات حول الضرائب والرسوم في المؤسسة الإقتصادية.

تعتبر الضرائب من أقدم وأهم الإيرادات العامة حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الدراسات العلمية المالية، وهذا الأمر ليس راجعا لكونها أبرز مصادر الإيرادات العامة فقط ولكن أيضا لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة ولما تحدثه من إشكالات تقنية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى. والهدف من هذا المبحث هو التعرف على الضريبة من خلال سرد موجز لتاريخها وذكر بعض التعريفات ثم الانتقال إلى أهدافها وخصائصها ومختلف أنواعها.

ويتناول هذا المبحث عموميات حول الضرائب والرسوم في المؤسسة الإقتصادية من خلال النقاط التالية:

المطلب الأول: تطور الضريبة، تعريفها وخصائصها.

يهدف هذا المطلب إلى الإلمام بمفهوم الضريبة، من خلال عرض لتطورها، مختلف تعاريفها وخصائصها.

❖ الفرع الأول: التطور التاريخي للضريبة.

إن فكرة الضريبة التي تبدو واضحة المعالم اليوم لم تكن كذلك في الماضي، فقد تطورت طبيعة الضريبة، و تباينت أهدافها كثيرا خلال العصور مع تطور النظم السياسية، و الظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع، و يمكن تصور المراحل التي مرت بها عملية فرض الضريبة كما يأتي:[1]

1- المرحلة الأولى (التقليدية البدائية): قد أطلق عليها مرحلة ما قبل نشوء الدولة بتنظيماتها المعروفة و كانت ممثلة في القبيلة أو العشيرة، و التي كنت تعتمد على ما يعطيه أفراد هذا المجتمع لقائدهم طواعية و اختيارا نقدا أو عينا، مما يعين على تحسين أوضاع هذا التنظيم؛

2- المرحلة الثانية (التقليدية المتطورة): سميت بذلك؛ لأنها تشتمل على تنظيمات أكثر تطورا من سابقتها كنظام سياسي لأن الدولة هي الأساس في هذا المجال، و ليست القبيلة أو العشيرة ، ففرضت الضرائب المباشرة، و يتضح أن الهدف من الضرائب في هذه الفترة هو الحصول على موارد مالية مع عدم أخذ آثار الضرائب الأخرى في الاعتبار؛

3- المرحلة الثالثة:(المرحلة التالية لظهور الدولة): قامت العلاقات الاقتصادية بين الدول بعضها البعض، و لذلك لجأت هذه الدول لتخفيف العبء على مواطنيها من الضرائب المباشرة التي تم فرضها في مرحلة سابقة إلى فرض ضرائب غير مباشرة لها علاقة بتجارتها الخارجية ففرضت الضرائب على صادرتها و وارداتها؛

4- المرحلة الرابعة:(مرحلة تدخل الدولة لتحقيق الرفاهية): تسعى الدول نحو تحقيق أكبر قدر من الرخاء للجميع، لذلك نجد أن الدولة أصبحت تستخدم الضرائب لا لكونها موردا ماليا فقط، و إنما لتحقيق ما تصبو إليه من

[1]. عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، **الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية: حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2006، غير منشورة، ص.46.

أهداف، و قد ظهرت هذه بعد ظهور المؤسسات الكبيرة، ولم تعد عوائد الضرائب غير المباشرة كافية لسد نفقاتها، فعمدت إلى فرض الضرائب غير المباشرة بشكل أوسع لمعرفة آثارها على الادخار العام.

ولقد أدت الحرب العالمية الأولى إلى زيادات كبيرة في الضرائب، ومع ذلك فإن الضريبة المرتفعة لم تكف لتمويل الحرب، وفي الحرب العالمية الثانية تضاعفت الزيادة في الضرائب وكان أحد أسباب هذه الزيادة هو التضخم الاقتصادي، و هكذا كانت الزيادة في نسب الضريبة مستمرة حتى وصلت ضرائب الدخل في بريطانيا عام 1979م أعلى مستوى لها وبنسبة 83%.

❖ الفرع الثاني: التعاريف المختلفة للضريبة.

لقد عرفت الضريبة بتعاريف عديدة نذكر بعضا منها فيما يأتي:

– تعرف الضريبة بأنها: « فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبرا، و بصفة نهائية وبدون مقابل، واستخدامها لتغطية نفقاتها والوفاء بمقتضيات و أهداف السياسة المالية العامة للدولة ».[1]

– وتعرف بأنها: « مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين بإعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة تهدف إلى الخدمة العامة».[2]

ويركز معظم الباحثين في تعريف الضريبة على إتجاهين وهما:

الأول: يشير التعريف التقليدي للضريبة على أنها « فريضة نقدية يلتزم الفرد بأدائها إلى الدولة وفقا لقواعد تشريعية وبصفة نهائية لغرض تغطية النفقات العامة وبدون مقابل»، وأيضا تعرف بأنها « انتزاع من القطاع الخاص لدعم الحكومة»، وبالتالي فإن التعريف التقليدي هنا ينظر إلى الضريبة كوسيلة لجني الأموال لخزينة الدولة لسداد التزاماتها دون وجود أهداف أخرى لها؛

الثاني: يقوم المفهوم العصري للضريبة « على أنها استقطاب نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل، بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق دخل الدولة.[3]

والضريبة كذلك « فريضة تدفع جبرا إلى الدولة وهي غير جزائية وتدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام وتفرض بشكل محدد مسبقا بلا مقابل ولتحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية مختلفة »، وتعرف بأنها « فريضة إلزامية يدفعها الشخص للحكومة مساهمة منه في مصاريف الدولة تحقيقا للأهداف العامة دون أن تعود عليه منفعة مباشرة مقابل دفعها »، ومن الملاحظ أن تعريفات الضريبة في كتب الإدارة المالية والمحاسبية تتشابه في مفهومها.

---

[1]. عاطف صديقي، **مبادئ المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص.150.

[2]. توفيق فؤاد، وائل درويش الملا، **المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، الدار الأهلية، عمان، 1990، ص.12.

[3]. خالد الخطيب، **المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، المطبعة الجديدة، دمشق، 1987، ص.5.

❖ الفرع الثالث: خصائص الضريبة.

من التعاريف السابقة يمكن إستخلاص الخصائص المتعلقة بالضريبة على النحو الموالي:

أ- الضريبة إلتزام نقدي: أي أن الضريبة تدفع في صورة نقود وليست بدلا بدفع عينا أو خدمة شخصية يؤديها المكلف ،وذلك تمشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي الحديث، وتجنب الدولة تحمل أعباء حفظ ونقل الضريبة العينية؛

ب- الضريبة فريضة جبرية: أي أن المكلف ليس حرا في دفعها، بل أن السلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة وكيفية وموعد دفعها وحيث ليس للفرد خيار في عدم دفعها؛

ت- الضريبة تفرض من قبل الدولة: أن الضريبة من حيث البدا لا يمكن أن تفرض أو تلغى أو تعدل، إلا من قبل السلطة التشريعية ، فالإدارة الضريبية تقوم بتنفيذ أحكام القانون فلا تستطيع إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة ،لذلك يجب أن تكون أحكام قانون الضريبة ملزمة للدولة كما هي ملزمة للفرد والقضاء يجب أن يكون رقيبا على كل مخالفة إحقاقا للعدل وواضعا للضوابط ومانعا للتعسف؛

ث- الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين: تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية ، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكليفية على الدفع، وهذا ما نادى به «**آدم سميث**»* تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكليفية على الدفع، وهذا ما نادى به «**آدم سميث**» بقاعدة (العدالة الضريبية) أي يسهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية على الدفع؛

ج- تفرض الضريبة بلا مقابل: أن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل مقابلها على نفع خاص به فهو يدفع الضريبة بصفته عضوا في المجتمع، أي لا منفعة خاصة يحصل عليها دافع الضريبة ، ولا يمكن النظر إلى مدى انتفاع المكلف بالخدمات العامة لتقرير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها فالضريبة لا تستوجب خدمة مقابلة.

❖ الفرع الرابع: تعريف الرسم وخصائصه.

لقد عرف الرسم بتعاريف عديدة نذكر بعضا منها فيما يأتي:

– التعريف الأول: هو مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من المنتفع مقابل خدمة يطلبه ويحصل عليها من الدولة؛

– التعريف الثاني: الرسم هو المقابل الذي يدفعه الفرد لهيئة عامة نظير خدمة معينة تؤديها له بناء على طلبه وهذه الخدمة يستفيد منها في نفس الوقت الفرد الذي طلبها والمجتمع؛

– التعريف الثالث: يعرف الرسم أيضا بأنه مبلغ نقدي إلزامي نهائي من النقود محدد سلفا يدفع لقاء نفع خاص؛

---

* . فيلسوف وإقتصادي إستكلندي الأصل(1723- 1790)، هو أول الكلاسيك الإنجليز، نشر في 1776، مؤلفه الرئيسي بعنوان: « **بحث في طبيعة وأسباب ثروة الأمة**».

– التعريف الرابع: الرسوم هي مبلغ من النقود يدفع من قبل المستفيدين من الخدمات محددة يطلبها هؤلاء من السلطات أو المجتمع.

مما سبق من التعاريف أن هناك خصائص هامة للرسم وتتمثل في هذه الأخيرة فيما يلي:

أ– الصفة النقدية: أي أن الرسم يجب بشكل مبالغ نقدية لصالح الدولة وذلك عن طريق مؤسساتها ودوائرها المختلفة؛

ب– الصفة الجبرية: أن الشخص لا يدفع الرسم إلا بمناسبة حصوله على خدمة معينة من طرف الدولة الأمر الذي يجعله حر في أن يطلب الخدمة أو لا يطلبها؛

ت– النفع الخاص: يدفع الرسم مقابل خدمة خاصة يحصل عليها الفرد فالدولة ملزمة بأن تقدم الخدمة لطالبها مقابل ذلك يدفع الفرد مبلغ من المال؛

ث– تحقيق النفع الخاص إلى جانب النفع العام: وهذا يعني أن الفرد الذي يدفع الرسم يحصل على نفع خاص لا يشاركه فيه أحد ويتمثل في الخدمة المعينة التي يؤديها المرفق العام الذي يعود على المجتمع كوحدة أو على الاقتصاد القومي في مجتمع .

❖ الفرع الخامس: المقارنة بين الضريبة والرسم.

من خلال تعرفنا على مفهوم الضريبة ومفهوم الرسم نرى أن هناك تشابه بينهما في كثير من النقاط فكلا هما يدفع في صورة نقدية وكلاهما يستند إلى الإلزام القانوني في دفعه إلا أن هاته الأخيرة تظهر بصورة واضحة في الضريبة أكثر مما هي عليه في الرسم ذلك أن الضريبة لأجل غرض عام ويتم فرضها أما فريضة الرسم فتكون لقاء منفعة خاصة وفيما يلي سوف نتطرق إلى بعض نقاط التشابه والاختلاف بين الضريبة والرسم.

أولا: أوجه التشابه بين الضريبة والرسم.

1- يعتبر كل من الضريبة والرسم اقتطاع نقدي لتمويل ميزانية الدولة؛

2- يفرض كل منهما من قبل السلطات بموجب قانون محدد سلفا؛

3- يحددان دون مشورة من يدفعها فلا المستفيد ولا المكلف يناقش مقدارها أو طريقة أدائها.

ثانيا: أوجه الاختلاف بين الضريبة والرسم.

1- إن الضريبة إجبارية وهذا ما يميز عن الرسم الذي يدفع لقاء خدمة يطلبها المستفيد من السلطات العامة ، وعنصر الإجبار فيه يلزم بدفع قيمة الرسم مقابل الحصول على الخدمة؛

2- الضريبة تدفع بشكل نهائي وبلا مقابل أما الرسم يمكن استرجاعه أو جزء منه؛

3- الغرض من الضريبة تحقيق إيرادات مالية من أجل أهداف إقتصادية وإجتماعية أما الرسم فإن الغرض منه هو زيادة تحقيق الإيراد المالي للدولة.

المطلب الثاني: مبادئ الضريبة، أهدافها وأنواعها.

يهدف هذا المطلب إلى الإلمام بمبادئ الضريبة وقواعدها، من خلال عرض لأهدافها، مختلف تصنيفاتها.

❖ الفرع الأول: مبادئ وقواعد الضريبة.

بالنسبة لقواعد فرض الضريبة يعتبر «**آدم سميث**» أول من أشار إلى القواعد التي يجب أن تستند إليها الضرائب في كتابه ثورة الأمم الصادر سنة 1976، حيث حددها في أربع قواعد، ورغم أن هذه المفاهيم والقواعد مازالت تشكل قاعدة رئيسية في الفكر الاقتصادي والضريبي، حيث تم إدخال العديد من التعديلات الجوهرية على هذه المفاهيم، وهذه القواعد هي: قاعدة العدالة، وقاعدة اليقين، وقاعدة الملائمة، وقاعدة الاقتصاد في نفقات تحصيلها، والوسائل المستخدمة في جبايتها. كما أضيفت لها قواعد أخرى مثل: الإنتاجية، والكفاءة، وقاعدة السنوية.

وقد أصبحت هذه القواعد الأربعة تشكل الأسس التقليدية للضريبة وهي على التوالي:

1- قاعدة المساواة أو العدالة: يتفق معظم مفكري المالية العامة أن أهم خصائص نظام الضريبة الجيد هي العدالة أو المساواة ويقصد بهذه القاعدة أن يكون نظام الضريبة عادلا بين المكلفين في عملية تحديد الضريبة الواجب دفعها من قبلهم وان لا حيادي فئة معينة ويميزها على غيرها إلا لوجود أسباب موضوعية وراء ذلك ،مثل إعفاء المصابين ببعض العاهات أو الأمراض من الضريبة والمساواة لا يعني أن تتساوي مبالغ الضريبة التي يدفعها المكلفين بل تعني المساواة في التضحيات والآلام التي يتحملها المكلفين نتيجة دفعهم للضريبة.[1]

أما «**آدم سميث**» فيقصد بقاعدة العدالة أن يساهم كل أعضاء الجماعة في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية، وتعود فكرة المقدرة النسبية كأساس للضريبة إلى «**بودان** »* الذي اعتمد في تحديدها على معايير ثلاثة، وهي الثروة، الدخل، الدخل الصافي.[2]

رأى كثير من كتاب القرنين الثامن والتاسع عشر ،سواء في انجلترا أو فرنسا، ضرورة أن تتناسب الضريبة مع الدخل ،وذلك لان الخدمة التي يحصل عليها الممول ،تزداد مع ازدياد الدخل ،كما رأوا أن الضريبة النسبية هي وحدها التي تحقق العدالة الضريبية ، إضافة إلى الفكر المالي الحديث الذي انصرف الى ان الضريبة التصاعدية هي التي تحقق العدالة لأنها هي التي تسمح بان يساهم الممولون في الأعباء العامة حسب مقدرتهم التكلفية

2- قاعدة اليقين والوضوح: وتعني هذه القاعدة أن يكون نظام الضريبة واضح المعالم و محدد للمكلفين ، وبشكل لا يضع المكلف تحت وطأة الاجتهادات و التقلبات المفاجئة التي قد تؤثر سلبا على طريقة إدارته لأمواله ودخله.[3]

---

[1]. محمد أبو نصار، **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الثانية، 2003، ص.ص.13-14.

*. فيلسوف وإقتصادي فرنسي الأصل (1530- 1596)، شغل أستاذا للقانون الروماني ومحاميا، نشر عام 1566كتاب «**منهج التاريخ**» الذي كان من أسباب شهرته.

[2]. رفعت محجوب، **المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979، ص.210.

[3]. محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص.15.

ولا شك في أن عدم تحديد هذه الأمور ، و عدم وضوحها ، يؤدي إلى تحكم القائمين على جباية الضريبة ، كما يؤدي إلى عدم العدالة والى الفساد ،ومن هنا تستمد قاعدة اليقين والوضوح أهميتها، حتى أن "ادم سميث"قد رأى أن درجة كبيرة من العدالة لا تبلغ من السوء مبلغ درجة محدودة من عدم اليقين.

3- قاعدة الملائمة في الدفع: أي أن يراعي نظام الضريبة المفروضة مصلحة المكلف وظروفه ولا يقف عائقا وحاجزا أمام طموحات ومصالح المكلفين، وهذا يتضمن ما يتضمنه من ضرورة تحصيل قيمة الضريبة خلال الفترات الزمنية التي تناسب ظروف المكلف.

ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب المفروضة على كسب العمل، وعلى إيراد القيم المنقولة.

4- قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية: وتقوم هذه القاعدة على أن متحصلات الضريبة يجب أن تكون اكبر من النفقات التي تتحملها الدولة في عملية فرض الضريبة وتحصيلها ،أي أن يحقق فرص الضريبة وفرا ماليا لخزينة الدولة .

وإذا ما حدث العكس وكانت متحصلات الضريبة لا تغطي نفقات فرضها وجبايتها فان الهدف الأساسي للضريبة وهو الهدف المالي يكون قد انتفى وتكون الضريبة عبئا على المواطنين،والنظام الضريبي الجيد هو النظام الذي يحقق مصلحة كل من المكلف و الدولة و المجتمع و بشكل متوازن .أما عن كيفية تحقيق تلك المصالح فانه يتم بالشكل التالي:

– مصلحة المكلف: تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقا أمام طموحاته و العوائد التي يحققها من استثماراته ،كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته مثلا من المنافسة الخارجية.

– مصلحة الدولة: تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة و بالقدر الذي يساعد على تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية.

– مصلحة المجتمع: تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الايجابية التي تترتب على فرض الضريبة من استخدام متحصلات الضريبة في تحسين الخدمات التي تقدمها الدولة من شق الطرق و تعليم و صحة و غيرها. كما أن مصلحة المجتمع تتحقق من خلال ما توفره الضريبة من الحد من بعض العادات أو الأفعال السيئة و غير المرغوب فيها في المجتمع.

❖ الفرع الثاني: الأسس القانونية للضريبة.

عملت نظرية المالية العامة في إيجاد نقطة الارتكاز القانونية التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب وإلزام المواطنين بأدائها. ويمكن إرجاع هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين كل منهما تابع إلى فترة تاريخية معينة، أولهما نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي. وسنقوم بالتعرض لكلتا النظريتين فيما يلي:[1]

[1]. محمد عباس محرزي، **إقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة، الجزائر، 2003، ص.ص.19-22.

1- نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي: يؤسس أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط الفرد بعقد ضمني بينه وبين الدولة يسمى" **العقد الاجتماعي Le Contrat Social** ". كما اعتبره أنصار آخرين مثل «**آدم سميث**» " **عقد بيع خدمات**" فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب.

وصور البعض الآخر هذا العقد الضمني على أنه "**عقد شركة**" وأصحاب هذا التكييف اعتبروا أن الدولة شركة إنتاج كبيرة، الشركاء فيها هم أفراد المجتمع حيث يقوم كل منهم بأداء عمل معين ويتحمل في سبيل ذلك نفقات خاصة إضافة إلى نفقات عامة تعود منفعتها على جميع الشركاء.

كما اعتبر البعض أن هذا العقد هو"**عقد تأمين**" فالأفراد يدفعون الضرائب للدولة كتأمين على الجزء الباقي من أموالهم والانتفاع بها على أفضل سبيل.

2- نظرية التضامن الإجتماعي: تقوم هذه النظرية على فكرة أساسية مفادها أن الأفراد يسلمون بضرورة وجود الدولة، كضرورة سياسية واجتماعية، تحقق مصالحهم وتشبع حاجاتهم. ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل فرد بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل بحسب مقدرته التكليفية (المالية)، كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات لكافة المواطنين بدون استثناء وبغض النظر عن مدى مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة.

❖ الفرع الثالث: أهداف الضريبة.

تهدف الضريبة إلى تحقيق عدة أهداف مالية وإجتماعية وإقتصادية، ويمكن انجازها في الآتي:

1- الهدف المالي: يتمثل في الحصول على الموارد المالية الممكنة لتغطية؛ النفقات العامة للدولة مقابل تقديم خدمات عامة مثل: التعليم، الصحة و الأمن، الدفاع، و إذ لا يمكن تقديمها لو تركت للقطاع الخاص؛

2- الهدف الاجتماعي: تستخدم الضرائب من ناحية اجتماعية كأداة لتحقيق التقارب بين طبقات المجتمع، وذلك باستخدام عدة وسائل منها:

- فرض ضرائب حسب مقدرة الدفع للمكلفين، وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على أصحاب الدخل العالي، ثم تأخذ في الانخفاض، كلما نقص الدخل، حتى تصل إلى دخل لا يفرض عليه ضرائب نهائيا؛
- إستخدام حصيلة الضرائب في الإنفاق على الخدمات المفيدة كالتعليم والصحة والأمن، وغيرها من الخدمات التي تعود بالنفع العام على أصحاب الدخول المنخفضة؛
- تنظيم النسل في المجتمع ففي المجتمعات التي تعاني من كثافة سكانية عالية فقد يتم فرض ضرائب على كل طفل بعد عدد معين من الأطفال ، في حين قد يتم منح إعفاء ضريبي على كل طفل في الأسرة في الدول التي تعمل على تشجيع النسل؛[1]
- فرض الضرائب عالية على السلع غير المرغوب فيها، لتأثيرها على الصحة مثل: فرض ضرائب عالية على السجائر والمسكرات و بعض السلع الترفيهية للحد منها؛

[1]. محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص.15.

3- الهدف الإقتصادي:

إن مفهوم الجباية قد تطور في الفكر الاقتصادي، حيث لم تصبح مجرد اقتطاع مالي من المساهمين لتغطية النفقات العامة، وإحداث توازن في الميزانية بل أصبحت وسيلة التحكم في الهيكل الاقتصادي للمجتمع تستعملها الدولة لتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.[1]

تستخدم الضرائب من ناحية إقتصادية لتشجيع أنظمة أخرى، و كأداة فعالة في التدخل الإقتصادي لمعالجة المشاكل المطروحة، كوسيلة لتنظيم وتوجيه الموارد الإقتصادية المحدودة، نحو أفضل إستخدام، ولإحداث مجموعة من الآثار الإقتصادية، وذلك بإستخدام عدة وسائل؛

- تشجيع الصناعات المحلية عن طريق فرض ضرائب على السلع المستوردة، مما يؤدي إلى أن تكون السلع المحلية منافسة لتلك السلع المستوردة؛

- وسيلة لتشجيع النشاط الاقتصادي، ففي الركود الاقتصادي تحول الدولة إلى أموال الخزينة إلى المستهلكين، و توفر السيولة لديهم ، مما تعمل على زيادة الإنفاق و تنشيط الحركة الاقتصادية على السلع، أما في حالة التضخم فتلجا الدولة إلى فرض ضرائب مرتفعة، أو فرض ضرائب جديدة، و ذلك بغية امتصاص جزءا من السيولة المتوفرة لدى المواطنين و من ثم الحد من التضخم؛

❖ الفرع الرابع: أنواع وتصنيفات الضريبة.

يمكن تقسيم الضرائب إلى عدة أنواع مختلفة، حيث تختلف بإختلاف الزاوية التي ينظر منها إليها، ويمكن القول أن الضرائب تنقسم إلى ما يلي:

أولا: من حيث تعدد الضريبة (الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة).

حيث يتضمن أسلوب الضريبة الوحدوية، أن تعتمد الدولة على ضريبة واحدة توجد إلى جانبها بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية، ومن أهم ميزاتها، أنها تتمتع بالبساطة، وتكون جبايتها أقل تكلفة من الضرائب المتعددة، أما بالنسبة لأسلوب الضريبة المتعددة، فيقتضي تعدد صور الإخضاع الضريبي التي تتناول عناصر متباينة، ومن ميزاتها غزارة الحصيلة، حيث تصيب جميع نواحي نشاط المكلف، وأن هذا الأسلوب من الضرائب يؤدي إلى العدالة.[2]

ثانيا: من حيث النظرة إلى دافع الضريبة (الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال).

حيث تعرف الضريبة على الأشخاص، بالضريبة التي تفرض على ذات الشخص، وتدعى أيضا بالضريبة على الرؤوس أو على الرقاب، وهي تستند إلى رابطة الفرد بالدولة، حيث أن المكلف يعيش على أرض الدولة، ويتلقى الحماية والرعاية، فتفرض الدولة بالمقابل ضريبة على شخصه وعلى وجوده،[3] ومن أهم ميزاتها أنها سهلة التحقق والجباية، وتتلاءم مع إمكانيات الإدارة الضريبية، فلا حاجة للتفتيش عن العناصر التي يتكون منها مطرح الضريبة.

---

[1]. عبد الكريم صادق بركات، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، بيروت، 1976، ص.45.

[2]. عبد المنعم فوزي ، **المالية العامة والسياسة المالية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1971، ص.110.

[3]. عصام بشبور، **المالية العامة والتشريع المالي**، الطبعة السادسة، دمشق، منشورات جامعة دمشق، 1992- 1993، ص.237.

أما الضريبة على الأموال فقد انتشرت في الأنظمة الضريبية المعاصرة، حيث يكون مطرحها مال المكلف، أو بعض عناصر هذا المال، ومن أهم تطبيقاتها الضرائب على رأس المال والضرائب على الدخل، ومن أهم مزايا الضريبة على الأموال، عدالتها، لأنها تصيب حجم الأموال، التي يملكها المكلف.[1]

ثالثا: من حيث الوجود والاستعمال (الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة).

نميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وذلك لعدم وجود معيار يحقق الفصل الواضح بينهما، ولكن هناك معايير للتمييز بينهما وهي: معيار طريقة التحصيل ومعيار الثابت في أساس الضريبة ومعيار نقل العبء الضريبي.[2]

رابعا: الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية.

يقصد بالضرائب النسبية تلك الضرائب التي تفرض على الدخل أو الثورة بنسبة معينة أو بسعر محدد ويكون هذا السعر ثابتا لا يتغير بتغير قيمة ما تفرض عليه، أما الضرائب التصاعدية فتعرف بأنها الضريبة التي يتغير سعرها بتغير قيمة وعائها إذ يزداد سعرها بإزدياد المادة الخاضعة لها.

خامسا: الضرائب العينية والضرائب الشخصية.

حيث يقصد بالضريبة العينية، تلك الضرائب التي تتجاهل شخص المكلف وظروفه، وتنظر فقط إلى الوعاء الذي تتصب عليه، مثل ضريبة القيمة المضافة، أما الضريبة الشخصية، فهي الضريبة التي تأخذ بعين الاعتبار عند فرضها على المال الخاضع لها، ظروف المكلف، وحجم المال ومصدره، بمعنى أنها تدخل العوامل الشخصية في مقدرة المكلف التكليفية، مثل ضريبة الدخل.

المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة.

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة بتحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها.

❖ الفرع الأول: وعاء الضريبة وطرق تقديره.

يمكن تعريف وعاء الضريبة بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول...إلخ، وهذا حسب الأنظمة المحددة لذلك.

وعلى هذا الأساس يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل أو على رأس المال، أو الدخل ورأس المال معا، أو الأفراد فيما لو فرضت على الأفراد رأساً بغض النظر عن دخولهم أو ثرواتهم.

كما يقصد بوعاء الضريبة المنبع الذي الذي تغترف الدولة منه مؤونتها بواسطة الضرائب، أو بعبارة أخرى ما يخضع للضريبة، ويتأثر الوعاء الضريبي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي، ففي المجتمعات الزراعية نجد أن الوعاء قد يكون من

[1]. عصام بشور، مرجع سابق، ص.238.

[2]. طارق الحاج، **المالية العامة**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص.57.

الإنتاج الزراعي مباشرة أو اللجوء إلى الضرائب غير المباشرة لسهولة فرضها، بينما في الدول الصناعية المتقدمة نجد الاعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في الغالب على دخول الأفراد من العمل و الأرباح المحققة.

هناك طريقتان للتقدير وهما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، كمايلي:[1]

أولا: الطريقة المباشرة.

وتنقسم بدورها إلى التصريح والتقدير بواسطة إدارة ضريبية، كمايلي:

1- التصريح: ويمكن أن يكون من طرف المكلف بالضريبة نفسه، حيث يقوم بالتصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية، وأمانة المكلف بالضريبة باعتباره اقدر شخص يعرف المادة الخاضعة للضريبة الخاصة به، استنادا إلى الأعمال المثبتة في دفاتره ومستنداته، مع احتفاظ الإدارة لنفسها بحق الرقابة على التصريح ،وتعديله إذا بني على غش أو خطأ.

كما يمكن أن يكون التصريح مقدما من الغير بشرط أن تكون هناك علاقة تربطه بالمكلف بالضريبة، كان يكون الغير مدينا بمبالغ تعتبر ضمن الدخل الخاضع للضريبة، كالعلاقة بين العامل وصاحب العمل، أو المستأجر والمؤجر؛

2- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية: يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون التقيد بالقرائن، وتسمى هذه الطريقة أيضا بالتفتيش الإداري، حيث تلجا الإدارة إلى مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتره المحاسبية في حالة تأخره أو امتناعه عن تقديم التصريح الجبائي، مع إمكانية الطعن في صحة التقرير من طرف المكلف.

ثانيا: الطريقة غير المباشرة.

وتشتمل هي الأخرى على طريقتين:

1- طريقة المظاهر الخارجية: كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الفرنسي خلال القرن التاسع العشر و حتى عام 1925، حيث كانت تعتمد على مظاهر خارجية في تحديد الوعاء الضريبي كعدد أبواب ونوافذ منزل المكلف بالضريبة، وبسبب العيوب الكثيرة لهذه الطريقة فإنها غير مستخدمة في العصر الحالي؛

2- طريقة التقدير الجزافي: يتم حسب هذه الطريقة تقدير الوعاء الضريبي بطريقة جزافية استنادا إلى بعض القرائن والأدلة التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة كتحديد الأرباح بنسبة معينة من رقم الأعمال، وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني، أما إذا ما تم الاتفاق بين الإدارة والمكلف على رقم معين يمثل مقدار دخله فيسمى الجزاف هنا بالجزاف الإتفاقي.

❖ **الفرع الثاني: تحديد مقدار (معدل) الضريبة.**

[1]. محمد **عباس محرزي**، مرجع سابق، ص.145.

يقصد بتصفية الضريبة تحديد دين الضريبة وهذا بعد التحقق من الواقعة المنشأة لها وتحديد مقدارها وقيمتها، ليتم تحديد معدل الضريبة بعد ذلك على ما تبقى من هذه المادة.

قبل التطرق إلى أنواع المختلفة لمعدل الضريبة يجب إظهار ماهية هذا المعدل، فهو العلاقة أو النسبة بين الضريبة والمادة الخاضعة لها.

وقد عرف النظام الضريبي على مر التاريخ صورا متعددة لمعدل الضريبة، فإما أن تكون الضريبة توزيعية أو قياسية، وإما أن تكون نسبية أو تصاعدية، ويتم الاعتماد على هاتين الأخيرتين في تطبيق معدل الضريبة.

1- الضريبة النسبية: ويقصد بها تلك المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة، ومن أمثلة ذلك الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل 25% على قيمة أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بمعدل 7% أو 17% من رقم الأعمال.

2- الضريبة التصاعدية: تعني ارتفاع المعدل مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبية، وتأخذ الشكلين المواليين:

- التصاعدية الإجمالية: حيث تقسم دخول المكلفين إلى عدة طبقات، وترتب هذه الأخيرة تصاعديا ثم تفرض الضريبة بتزايد كلما انتقلنا إلى الأكبر؛

- التصاعدية بالشرائح: يتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية ويتم تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى.

❖ الفرع الثالث: تحصيل الضريبة.

هي كل العمليات التي تؤدي إلى نقل قيمة الضريبة المستحقة على المكلف إلى خزينة الدولة، حيث تتبع إدارة الضرائب طرقا لتحصيل الضرائب وعن طريق أجهزة مختصة، والتي تحقق الاقتصاد في نفقات الضرائب وكذلك في تحديد المواعيد الملائمة لأداء الضريبة وذلك للتسهيل على الممول لدفع القيمة المستحقة؛ مواعيد التحصيل، الجهات المختصة في التحصيل، طرق التحصيل. وهناك عدة طرق استعملت منها:[1]

1- التوريد المباشر أو الدفع المباشر(التحصيل من المكلف بعد تحقق الدخل أو إستلامه): حيث يقوم الممول بسداد قيمة الضريبة المستحقة إلى إدارة الضرائب أي يكون الدفع مباشرا للضريبة؛

2- الأقساط المقدمة (التحصيل مقدما): حسب هذه الطريقة يقوم الممول بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية ويكون ذلك حسب قيمة الضريبة المستحقة من السنة السابقة ، أو عن طريق أقساط يقدمها من دخله المحتمل، و تتولى إدارة الضرائب التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها ، حيث يسترد الممول الزيادة او يدفع الناقص في الضريبة إذا وجدت؛

[1]. محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص.ص.22-23.

3- الورد (Rôle): قد تلجأ إدارة الضرائب لتحصيل ضرائب مباشرة عن طريق الورد أي مسك الإدارة لسجلات و دفاتر تقيد فيها القيمة الخاضعة للضريبة و الدين الواجب أداؤه، ثم يتم إبلاغ الممول بقيمة الضريبة و ميعاد الدفع؛

4- الحجز من المنبع: تتميز هذه الطريقة بلجوء إدارة الضرائب إلى شخص ثالث يكون في مركز المدين بالنسبة للمكلف بالضريبة ، حيث يتم خصم هذه الضريبة و دفعها إلى إدارة الضرائب ، و تعتبر هذه الطريقة أكثر ملائمة لإدارة الضرائب لما تحققها من وفرة الحصيلة و تقضى على التهرب الضريبي.

وتتميز هذه الطريقة بسهولة التحصيل و تخفيض التكاليف، ويعاب على هذه الطريقة إن إدارة الضرائب تعتمد على شخص ثالث في تحصيل الضريبة قد يكون هذا الشخص لا يعرف القوانين الضريبية و أحكامها، مما يؤدي إلى عدم تقدير قيمة الضريبة التي يتعين عليه استقطاعها و توريدها للخزينة. رغم ذلك فإن هذا الأسلوب ذو نتائج فعالة مما جعل عدة دول تتجه في تطبيق هذا الأسلوب.

المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الضريبية في المؤسسة الإقتصادية.

المحاسبة الضريبية ليس لها مبادئ علمية خاصة بها تحكم عملية قياس الدخل الخاضع للضريبة، وإنما تستند في ذلك لمبادئ وقواعد المحاسبة المالية محاولة التوفيق بينهما وبين متطلبات القانون الجبائي، وإن كانت تخرج أحيانا عن تلك المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

ويتناول هذا المبحث الإطار النظري للمحاسبة الضريبية في المؤسسة الإقتصادية من خلال النقاط التالية:

المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المحاسبة وضرائب الدخل.

تتميز العلاقة بين المحاسبة وضرائب الدخل بأنها علاقة وطيدة، ولا يمكن تجاهلها، حيث تؤثر المحاسبة في الضرائب عن طريق تحديد مقدار الضرائب ونوعها، و هناك فائدة كبرى تتحقق إذا كان الدخل الضريبي قريبا – بقدر الإمكان– من الدخل المحاسبي المحسوب وفقا للمبادئ المحاسبية.

ومن ناحية أخرى فإن الضرائب تؤثر في المحاسبة وأنظمتها، ويتفق أغلب المفكرين والباحثين في مجال المحاسبة على أن فرض الضرائب على الدخل كان من الأسباب التي ساهمت في تطور المحاسبة خلال القرنين الماضيين[1].

❖ الفرع الأول: علاقة المحاسبة بالضرائب.

إن تشريع القوانين التي فرضت الضرائب على الدخل كان أحد العوامل التي تقف وراء تطور مهنة المحاسبة وعملها، وأنه قد ساعد على توسع مهنة المحاسبة، وزيادة الطلب على خدماتها، وكان لضرائب الدخل تأثير على الفكر المحاسبي، إذ ازداد الاهتمام بمشاكل تحديد الدخل المحاسبي باعتباره الأساس، أو نقطة الابتداء في حساب الدخل الخاضع للضريبة.[2]

كما أشار (**عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده**) إلى أن هناك عدة عوامل ساعدت في تطور المحاسبة، و ركز في استعراضه لجوانب تأثير ضريبة الدخل على المحاسبة و أهميتها؛ بسب ارتفاع معدلاتها على دخل الشركات و الأفراد، و اتساع عدد الملفين بدفعها، مما جعلها تخلق طلبا كبيرا على خدمات مهنة المحاسبة، بسبب التعقيدات التي اتسمت بها التشريعات الضريبية، والمشاكل الناجمة عند احتساب و تقدير الضريبة، فضلا عن مساهمة المحاسبة في تقديم المقترحات لتعديل و تطوير التشريعات الضريبية.[3]

و تزايد اهتمام الحكومات باختلاف أنظمة الحكم فيها، والأفكار السياسية التي تؤمن بها إذ تعد الضرائب من أهم وسائل السياسة المالية التي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية، واجتماعية أخرى، بالإضافة إلى الأهداف المالية، وقد أدى هذا الاهتمام إلى ضرورة توفير الوسائل التي تساعد في الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة بالشكل الذي يضمن عدم ضياع الموارد عن الخزينة العامة، و عدم إجحاف المكلفين بدفع الضريبة و ظلمهم، و من هنا تبرز أهمية التقارير المالية التي تمثل مخرجات المحاسبة لتحقيق هذا الغرض، كما أن إعداد هذه التقارير المالية لا يمثل هدفا في حد ذاته، و إنما هو وسيلة لتحقيق الهدف الأساس للمحاسبة و هو هدف يقوم بتقديم المعلومات المحاسبية المفيدة في اتخاذ القرارات

---

[1]. عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، مرجع سابق، ص.52.

[2]. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص.ص.21 – 22.

[3]. عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، مرجع سابق، ص.53.

الاقتصادية و الإجراءات التنظيمية و الإدارية الأخرى، لذا فإن الأهداف تستمد جذورها أصلا من احتياجات مستخدمي التقارير المالية للحصول على المعلومات المحاسبية[1]، و تصنف السلطات الضريبية (مصلحة الضرائب) ضمن فئة المستخدمين المباشرين للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية.[2]

فينبغي أن يكون من الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم القوائم المالية للسلطات الضريبية (مصلحة الضرائب) بالشكل الذي يجعل تلك القوائم بما تحتويه من معلومات محاسبية تفي بمقتضيات السلطات الضريبية، بما يجعلها تعتمد على تلك المعلومات في عملية التحاسب الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى التفاعل المثمر بين الفكر المحاسبي و التطبيقات الضريبية مما يؤكد وجود هذا التفاعل ويلزم المحاسبة الوفاء بمتطلبات الضريبة، هو أن الضريبة قد شكلت أحد العوامل المهمة لتطور المحاسبة، و نمو الطلب على الخدمات التي تقدمها، وفقا لما يعترف به المهتمون في هذا المجال، حيث يتفق أغلب المفكرين و الباحثين في حقل المحاسبة على أن فرض ضرائب الدخل على الأفراد أو الشركات كان أحد الأسباب الرئيسية التي ساهمت في تطور المحاسبة خلال القرنين الماضيين.[3]

و بالرغم من ذلك كله فإن المحاسبة لم تقدم للضريبة ما ينبغي لها أن تقدمه، مما أدى إلى وجود فجوة كبيرة بين الفكر المحاسبي و التطبيقات الضريبية، و يترتب على ذلك عدم الثقة بين السلطة المالية و المكلفين بدفع الضريبة، و من ثم عدم الاعتماد على القوائم المالية (التي تمثل مخرجات المحاسبة) في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، لأن احتساب الضريبة يتم على أساس إعداد تلك القوائم، إذ لم يكن هدفا أساسيا من أهداف المحاسبة(على الرغم من أنها تقدم بشكل مباشر إلى السلطات الضريبية، و تعد أحيانا لتلك السلطات فقط) إلا أن الهدف من ذلك ليس تقديم الخدمة للضريبة، و إنما لتجنب الضريبة أو تخفيضها قدر الإمكان، و عن طريق إتباع سياسات محاسبية معينة من قبل المكلفين، و بطرق مشروعة من خلال التخطيط الضريبي (التجنب) يستطيع المكلفون تخفيض الأعباء الضريبية بإتباع هذه السياسات المحاسبية، و هنا نلاحظ أن المحاسبة قد تكون عاملا مساعدا، لتخفيض الضرائب عند استخدام السياسات المحاسبية.[4]

و من المسلمات المتفق عليها في الفكر المحاسبي أن المحاسبة قديما و حاضرا قد كرست نفسها لخدمة المستثمر الفرد بالدرجة الأساسية، و أن ما حصل من تطورات خلال لفصل لثاني من القرن العشرين في اعتبار البيانات التي تقدمها المحاسبة هادفة إلى خدمة قطاعات أخرى، وخدمة المجتمع عموما، بالإضافة إلى فئات المستثمرين، و ما في حكمهم (الدائنون) و من يدور في فلكهم (المحللون الماليون، المحامون ...الخ) لا يخرجها عن إطار هذه المسلمة، و أن ما عبر عنه بعض المفكرين والباحثين بالتطور الجديد في المحاسبة، الذي اصطلح على تسميته بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية (**Social Responsibility**) هو الآخر لم يدفع بالفكر المحاسبي على ما يبدو خارج إطار هذه المسلمة.

والسبب هو أن بقاء الفكر المحاسبي بالأساس بدءا بالأهداف الأساسية التي لم يتم في ضوئها صياغة النظريات والفروض والمبادئ المحاسبية عبر السنين المتعددة، ينطلق من عقيدة خدمة المستثمر، وأن جميع التعديلات التي يشار إليها

---

[1]. عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص.170.

[2]. يوسف عوض العادلي وآخرون، **مقدمة في المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دار السلاسل، الكويت، 1986، ص.72.

[3]. عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص.220.

[4]. عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، مرجع سابق ذكره ص.54.

بأنها توجه جديد، أو تغيير في المحاسبة لا تخرج عن كونها تعديلات محددة في التطبيقات المحاسبية التي تتحكم بها المعايير المحاسبية التي تضعها الجمعيات، و المنظمات المهنية، شانها في ذلك شأن الكثير من المعايير المحاسبية التي تصدر لأول مرة، أو التعديلات التي تطرأ على بعض المعايير النافذة لمواجهة بعض المتغيرات في بيئة الأعمال، و البيئة المحاسبية أو لتصحيح بعض الآثار غير المرغوبة التي نجمت عن المعايير المحاسبية النافذة.[1]

ويلاحظ أن هناك فجوة بين المحاسبة الضرائب، وهي ليست فجوة ضيقة ينظر إليها من خلال حالات عدم الثقة بين المكلفين ومصلحة الضرائب، أو في حالات التهرب الضريبي أو التخطيط الضريبي التي يمارسها بعض المكلفين، وإنما هي أبعد من ذلك لكونها ناتجة بشكل أساسي من وجود خلل معرفي، يتعلق بالأهداف الأساسية للمحاسبة، التي على ضوءها تم بناء الإطار الفكري لهذا العلم ممثلا في المبادئ المتعارف عليها.

و الذي ينظر إلى واقع الحال بين المحاسبة و الضريبة في اليمن يجد الفجوة واسعة بينهما، إذ يمكن ملاحظتها من خلال المعاملة التي تتم بين المكلفين بدفع الضريبة ومصلحة الضرائب التي تعد المسؤولة عن سلامة تنفيذ القوانين، والأنظمة والتعليمات الضريبية التي غالبا ما يشوبها الشك وعدم الثقة، لأن المصلحة غير ملزمة بالأخذ بمخرجات النظام ممثلة بالقوائم المالية المقدمة من قبل المكلف، والمصدق عليه من قبل محافظ حسابات، لأسباب تستند عليها، ومنها: عدم الانتظام أو عدم مسكها وفق مبادئ المحاسبة، أو لعدم أمانتها، لما ينطوي عليه ذلك من إخفاء للمعلومات، أو تزوير أو تلاعب في تلك القوائم، مما يجعل مصلحة الضرائب تقوم بإهدار الدفاتر، والقوائم المالية المقدمة من طرف المكلفين، والأخذ بأسلوب التقرير الإداري أو الجزافي، سعيا منها للوصول إلى الأرباح الحقيقية الخاضعة للضريبة، وعدم تضييع حق الدولة من الموارد المالية، و هذا التقدير لا يخضع إلى أسس القياس الموضوعي، مما يحدث خلافا بين المكلفين ومصلحة الضرائب، فيلجأ المكلفون إلى المحاكم لفصل هذه القضايا، و يتم الفصل بعد تضييع حق الدولة من الإيرادات العامة.

❖ الفرع الثاني: تأثير ضرائب الدخل على المحاسبة.

إن ظهور الممارسات الضريبية كان سببا في تطور كل من الفكر و التطبيق المحاسبي، فالهدف الرئيس لامساك الدفاتر في أغلب الشركات هو تحقيق عنصر الإلزام القانوني المفروض من قبل السلطات الضريبية، كما أن القرارات الضريبية ذات أثر بالغ في تحديد الإجراءات العامة في المحاسبة، إذ ساعدت هذه الإجراءات على تطوير المحاسبة، كما أدت الاختلافات بين المفاهيم الرئيسية و الأهداف المبتغاة إلى وجود اختلافات متعددة في تحديد الدخل للأغراض الضريبية و تحديده للأغراض المالية.[2]

وفي بداية القرن العشرين بدأت دول العالم وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا في فرض الضرائب على دخول الأفراد و الشركات، وخاصة المساهمة منها، وصدر القانون العام في 1918م في الولايات المتحدة لجمع القوانين المحاسبية المالية المتعارف عليها كأساس لتحديد الدخل الضريبي، ومنذ عام 1918م وحتى الآن والاختلافات قائمة ومتعددة بين المحاسبة الضريبة والمحاسبة المالية، وهذه الاختلافات ظهرت نتيجة لتعديل المفاهيم العامة للدخل، و بهدف سد الثغرات في

[1]. عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، مرجع سابق ذكره ص.54.

[2]. فؤاد محمد الليثي، **نظرية المحاسبة المدخل المعاصر**، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر، 2003، ص.39.

القوانين الضريبية، وترجع هذه الإختلافات إلى إستخدام القوانين الضريبية للتأثير على الإصلاح الإجتماعي، أو تحقيق منح خاصة لبعض الصناعات، و يمكن القول: إن القوانين الضريبية كانت مسؤولة إلى حد ما عن تطوير المحاسبة ويتضح لنا ذلك من خلال ما يأتي:[1]

– عملت قوانين الضرائب على اختيار متوسط الممارسات المحاسبية إلى مستوى معياري بالنسبة للضرائب، ما أدى إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة، وتحقيق الثبات في الممارسات العملية؛

– سمحت القوانين الضريبية بتكوين مخصصات للضرائب، و هو ما شجع على استخدام معظم طرق الإهتلاك، والبحث عن مفاهيم إهتلاك أفضل لحساب تكلفة الإهتلاك؛

– تطلبت قوانين الضرائب ضرورة تقييم المخزون عند تحديد الربح، مما حتم ضرورة حساب المخزون، وأوجد مشكلة كيفية تقييم المخزون؛

– أدى قبول مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل عند تقييم المخزون في القوانين الضريبية في السنوات الأولى إلى تطبيق هذا المبدأ بوجه عام، و إجراء مناقشات حول مدى صحة هذا المبدأ؛

– ترتب على صدور أحكام في قضايا الضرائب ضرورة تطوير نظرية المحاسبة، حيث اعتبر أن الكوبونات الموزعة على المساهمين في صورة أسهم عادية لا تعتبر دخلا لهم.

وقد عزز هذا القرار من وجهة النظر التي تفيد بأن الربح يتحقق في حالة زيادة الثروة فقط، و يتضح أن القوانين و التشريعات الضريبية لعبت دورا كبيرا في تحسين المبادئ و المفاهيم، و الأسس و القواعد المحاسبية و تطويرها، حتى أن بعض المكلفين ما زالوا يعتقدون أن المحاسبة ما هي إلا إزعاج مفروض من قبل الإدارة الضريبية، و في هذا السياق يلاحظ أن المكلفين في الدول التي تفرض ضريبة الدخل المقطوع لا يمسكون الدفاتر المحاسبية التي يفرضها عادة القانون التجاري ما دامت الإدارة الضريبية تعفيهم منها.

فالتشريعات الضريبية فرضت قواعد، وتدخلت بصورة جلية في علم المحاسبة مما جعل هذا العلم يفقد جزءا من خصائصه، وتدخل المشرع الضريبي في تحديد قواعد الإهتلاكات والمخصصات والإحتياطات، ورفض بعض النفقات والأعباء و شمول مفهوم الربح لتسجيل الإيرادات الرأسمالية والإيرادات العرضية، كل هذا يدل على أن الضوابط والقواعد المحاسبية تخضع للقواعد والضوابط الضريبية، ومن هنا نشأ ما يسمى الربح الضريبي والربح المحاسبي.[2]

وأشار (**عبد الحميد الصيح**) في أطروحته إلى أن قوانين الضرائب على الدخل كانت من أهم العوامل المؤثرة في المعايير المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية في فرنسا و ألمانيا[3]، ومن جهة أخرى كان للقواعد والقوانين المتعلقة بضريبة الدخل آثارا معاكسة على قواعد وأصول نظرية المحاسبة في الولايات المتحدة على النحو التالي:[4]

---

[1]. نفس المرجع السابق، ص.40.

[2] خالد الخطيب، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 1998، ص 25

[3]. عبد الحميد الصيح، **المعايير المحاسبية الدولية، دراسة في مدى إستخدام و ملائمتها في الجمهورية اليمنية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 1998، غير منشورة، ص.88.

[4]. فؤاد محمد الليثي، مرجع سابق، ص.42.

– اعتبار أي طريقة إهتلاك تقبلها مصلحة الضرائب مقبولة في المحاسبة المالية، بغض النظر عما إذا كانت سليمة، وملائمة للموقف من وجهة نظر نظرية المحاسبة؛

– يجب استخدام طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (**LIFO**) في المحاسبة المالية، إذا استخدمت في حساب الدخل الضريبي؛

– البنود التي يجب رسملتها في بعض الحالات يتم تحميلها عل حساب الأرباح والخسائر في صورة مصروفات للحصول على أسرع إعفاء ضريبي، فقد كان تأثير ضرائب الدخل على نظرية المحاسبة كما في الولايات المتحدة وفي غيرها من البلاد، إلا أن هذا التأثير بطبيعته غير مباشر.

وقد أدت قوانين ضرائب الدخل إلى الإسراع بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، و من ثم أدت إلى ضرورة إجراء تحليل انتقادي للإجراءات، والمفاهيم المحاسبية المتبعة، إلا أن تلك القوانين قد عاقت تقدم نظرية المحاسبة.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الضريبية.

على الرغم من وجود إتفاق بين علماء المحاسبة في أهمية العلاقة بين المحاسبة والضريبة على المستوى الفكري والتطبيقي، إلا أنهم غير متفقين في الرأي حول طبيعة العلاقة التي يمكن التعبير عنها بمفهوم المحاسبة الضريبية.

❖ الفرع الأول: المحاسبة الضريبية علم مستقل أو فرع من علم المحاسبة المالية.

هناك ثلاثة أراء في طبيعة العلاقة بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة التي يمكن التعبير عنها، و هذه الآراء هي:

الرأي الأول: يرى أن هذه العلاقة قد أدت إلى نشوء فرع جديد من فروع المحاسبة، هو المحاسبة الضريبية، وأن حقل المحاسبة يضم الفروع التالية: المحاسبة المالية، والمحاسبة الضريبية، المحاسبة الإدارية، والمحاسبة الحكومية...الخ.

وفي ضوء هذا يمكن تعريف المحاسبة الضريبية بأنها ذلك الفرع من فروع المحاسبة الذي يختص بقياس المعلومات الخاصة بتحديد الوعاء الضريبي، و من ثم قيمة الأموال التي تساهم شخصا كان أو منشأة في الأعباء العامة، تمكينا للدولة من تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، و هذا الرأي يحدد بشكل قاطع أن المحاسبة الضريبية هي فرع مستقل من الفروع الأخرى للمحاسبة.

ومن خلال التعريف يمكن إبراز بعض الخصائص:

– إن المحاسبة الضريبية فرع مستقل من فروع المحاسبة، وليست مجرد دراسة للتعرف على الصلة بين المحاسبة وتشريعات الضرائب؛

– إن المحاسبة الضريبية تشتمل على نشاط القياس والتوصيل؛

– إن المحاسبة الضريبية تهدف إلى توفير معلومات تتعلق بتحديد وعاء الضريبة.

ويدافع أصحاب هذا الرأي عن رأيهم بالحجج الآتية:[1]

1- تطور المحاسبة مرتبط بتطور وظيفتها في تلبية حاجات و أغراض مستخدمي البيانات التي تنتجها، و اتساع نطاق مستخدميها، كما إن الحاجة إلى المحاسبة لأغراض تحديد الوعاء الضريبي يعتبر أحد الحاجات الملحة للمحاسبة؛

2- انطباق مقومات أهداف المحاسبة في وظيفتي القياس و الاتصال على أهداف المحاسبة الضريبية؛

3- إن الالتزام بأحكام التشريع الضريبي في وظيفة قياس الوعاء الضريبي لا يلغي عنها صفة المحاسبة، و أن المحاسبة و المحاسبين قد تعاملوا مع حالات مماثلة، و خاصة في مجال المحاسبة الحكومية؛

4- إن القانون الضريبي نفسه يعتمد بالدرجة الأساس على قواعد، و أسس المحاسبة في جوانب القياس و غيرها، من حيث انه ينص عادة في أكثر من موضوع على تقديم المكلف للبيانات المالية، أو لحسابات محددة، مما تقدمه المحاسبة المالية عادة، مع اشتراط فحصها و تعزيزها برأي المحاسب القانوني؛

5- إن المحاسبة وسيلة لخدمة أطراف متعددة حيث تقدم البيانات، و المعلومات للعديد من الجهات و منها الإدارة الضريبية؛

6- إن المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف تتخذان من البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية نقطة إنطلاق لهما، و إن ذلك لم يؤد إلى فقدان هذين الفرعين في المحاسبة لمتطلبات الاعتراف بهما كفرعين مستقلين في المحاسبة لتحديد الوعاء الضريبي لا تعني بأن العملية هي مجرد حسبة كما يدعي أصحاب الرأي الثالث.

الرأي الثاني: يرى أن المحاسبة الضريبة ليست فرعا مستقلا، وإنما هي فرع من فروع المحاسبة المالية ذاتها، ويستندون إلى أن المحاسبة الضريبية لا تخرج عن إطار فرضيات ومبادئ وقواعد المحاسبة المالية إلا بحدود ما يقضي به التشريع الضريبي،[2] ويفرق أصحاب هذا الرأي بين الدخل المحاسبي الذي تظهره القوائم المالية التي يجري إعدادها وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، والدخل الضريبي الذي يظهره الإقرار الضريبي، وهو مجرد تعديلات للدخل المحاسبي في ضوء أحكام التشريعات الضريبية، وتلك التعديلات هي حساب ضريبي، و ليست محاسبة ضريبية، فالمحاسبة الضريبية عند أنصار هذا الرأي تتطلب وضع تنظيم محاسبي مستقل للمحاسبة الضريبية، إذ تكون هناك دفاتر ومستندات وقوائم مالية تتفق وأحكام التشريع الضريبي، وعليه فإن النظام المحاسبي سيخلق بيانات مستقلة ومنفصلة عن المحاسبة المالية؛[3]

1- لا يوجد نظام محاسبي مستقل للمحاسبة الضريبية في أي مؤسسة مثل نظام المحاسبة المالية والتكاليف، ولا توجد مقومات لنظام المحاسبة الضريبية (مجموعة دفترية – دورة مستنديه، دليل حسابات ونظم، وضبط داخلي) مستقلة تتفق وأحكام التشريع الضريبي، وجميع النظم المحاسبية الموضوعية يمكن الاستفادة منها في تحقيق الأغراض الضريبية من تخطيط ضريبي، إلى تحاسب ضريبي، فعلى أساس مخرجات المحاسبة والتكاليف يحدد الدخل الخاضع للضريبة في ضوء متطلبات التشريع الضريبي؛

---

[1]. أمين أحمد لطفي، **أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص.11.

[2]. محمد حسين أبو نصار وآخرون، **الضرائب و محاسبتها بين النظرية و التطبيق**، مركز شباب الجامعة، عمان، 1996، ص.ص.34- 35.

[3]. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان، **المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، جامعة بغداد، 2001، ص.93.

2- إن الدور المحاسبي والوظيفة المحاسبية في بعض أنواع الضريبة غير واضح، لأن من هذه الأنواع من الضرائب لا يعتمد على بيانات ومعلومات نظام المحاسبة المالية والتكاليف في تحديد الإيراد، أو الدخل الخاضع للضريبة، إذ يتضمن عمليات ذات طبيعة مستقلة، وذات صيغة خاصة – فعلى سبيل المثال- نجد أن الضريبة على دخل العقارات تحدد على أساس حكمي، وذلك لعدم مسك الملاك دفاتر منتظمة تستعمل في تسجيل إيراداتهم و مصروفاتهم المرتبطة بهذه العقارات، و ذلك الأمر في الضرائب غير المباشرة، مثل الرسوم الجمركية و غيرها، لذلك فإن الدور المحاسبي يعد غالبا؛

3- في حالة التحاسب الضريبي على الأساس الجزافي للمكلفين الذين لا يمسكون دفاتر على الإطلاق، ولا يكون هناك مجال للاستفادة من بيانات النظام المحاسبي، و من ثم يكون هناك حسبة أو تحاسب ضريبي و ليس محاسبة ضريبية.

وفضلا عما سبق فهناك مجموعة من الكتاب ممن يحدد المحاسبة الضريبية بالتعديلات التي تجري على الربح المحاسبي لتحويله إلى دخل خاضع للضريبة، وفقا لما تقضي به أحكام التشريع الضريبي،[1] و لذلك فالمحاسبة الضريبية من وجهة نظرهم هي مجرد تعديل للدخل المحاسبي المعد بحسب مبادئ و إجراءات المحاسبة المالية، لتتلاءم مع القوانين و التعليمات الضريبية، وصولا للدخل الضريبي، أما المحاسبة عن الضريبة على دخل المكلفين الذي لا يمسكون السجلات محاسبية أو المكلفين الذين لا تعتمد السلطات الضريبية سجلاتهم المحاسبية، أو المحاسبة عن الضرائب الأخرى غير ضريبة الدخل فلا يعدونها محاسبة ضريبية و إنما هي تحاسب ضريبي.

ويرى البعض أنه يمكن الموافقة على مثل هذا المدخل، لأن إجراء التعديلات في بنود المصروفات والإيرادات في حساب الأرباح والخسائر تعد مجرد تعديلات وفقا لنصوص قانون ضريبة الدخل، ولا يمكن قول: إن أي تعديل يجري طبقا لذلك ينشيء فرعا جديدا للمحاسبة بإسم المحاسبة الضريبية، و من الأفضل تسمية تلك التعديلات بالمعالجة الضريبية لصافي الربح المحاسبي بهدف الوصول إلى صافي الربح الضريبي[2].

و في ضوء ذلك فإن المحاسبة الضريبية أشمل من أن تقتصر على تعديل الربح المحاسبي إلى ربح ضريبي، وإنما يجب أن تشمل محاسبة جميع المكلفين سواء الذين يمسكون دفاتر تجارية أم الذين لا يمسكونها، وأن لا تقتصر على ضريبة الدخل لوحدها، وإنما تمتد لتشمل جميع الضرائب لذلك جرى تبني التعريف التالي للمحاسبة الضريبية بأنها: « الأساليب والوسائل المستخدمة لتعيين وتقدير أموال الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعة للضريبة وتحديد حصة الدولة منها».[3]

أي تحديد مقدار الضريبة التي يجب على المكلفين دفعها طبقا لقانون الضريبة، ومن ذلك يتبين لنا مدى العلاقة القوية بين المحاسبة الضريبية والقانون الضريبي.[4]

❖ الفرع الثاني: أساس المحاسبة الضريبية.

يتشكل الكيان الضريبي في أي دولة من ركنين أساسيين:[5]

---

[1]. عيسى محمد أبو طبل، عصم الدين محمد متولي، **المحاسبة الضريبية في التشريع المصري**، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة النشر، ص.13.

[2]. أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص.11.

[3]. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان، مرجع سابق، ص.93.

[4]. صالح رزق، عبد الكريم زواتي، **أصول المحاسبة**، دار الفكر والنشر والتوزيع، عمان، 1992، ص.12.

[5]. محمد بهاء الدين، **مدى إتفاق نظام الضريبة الموحدة مع معايير نظرية المحاسبة الضريبية**، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد:12، عدد:1، 1990، ص.280.

1- الركن الأول: يهدف إلى خلق أفكار ذي صفة إستقلالية بحتة يتولد عنها ما يشار إليه بالأصول العلمية التي يتولد عنها ما يسمى بعلم الضرائب، حيث يكون لتلك الأصول الصلاحية في أن يقام عليها بناء ضريبي متكامل الأركان لمجتمع ضريبي معين؛

2- الركن الثاني: فهو خاص بالناحية التطبيقية لتلك الأصول العلمية، وذلك من خلال مزجها بالإطار العام للأحكام الإلزامية التي تضعها السلطة التشريعية، حيث ترتبط عند التطبيق بالخبرة الفنية، والمحاسبية، وآراء الفقهاء وأحكام القضاء في هذا الشأن ويتم تنفيذ ذلك من خلال التنظيم الإداري القائم على هذا التطبيق. و هكذا يتبين لنا أن الدراسة و البحث الضريبي لهما جانبان أحدهما: جانب علمي يتعلق بالأصول العلمية، و الآخر فني: يختص بالنواحي التطبيقية.

ومن هنا يمكن القول إن المحاسبة الضريبية لها جانبان، جانب علمي نظري يتمثل في الأصول والمبادئ التي يمكن أن يقام عليها بنيان ضريبي سليم، وجانب فني تطبيقي يتفاعل في سبيل إنجاز الخبرة الفنية والمحاسبية، والنظام المحاسبي بسجلاته ودفاتره ومستنداته، وتسجيل أمين للعمليات المالية للمشروع، ثم استخراج وعرض وتحليل البيانات المحاسبية لتحديد وعاء الضريبة، وإعداد الإقرارات، وفحص الدفاتر والسجلات، للتحقق من صدق الإقرارات وأمانتها.[1]

وفي هذا الصدد يشير البعض إلى كل من الجانبين السابقين بقولهم: إن علم الضرائب هو العلم الذي يبحث القواعد الأساسية التي تخضع لها كافة الضرائب، ويعني ذلك بالقوانين، وعلى كل متصل بالأمور الضريبية من أي زاوية، أو ناحية أن يكون دارسا حتى يمكنه أداء عمله، وبحثه بصورة صادقة وسليمة، أما فن الضرائب فيتولى شرح كل ضريبة على حدة بطريقة وصفية محددا كل الخطوات العملية، وما تستند إليه من نصوص تشريعية، و بالتالي فإن دراسة الضرائب يجب أن تتوفر لها دراسة علم الضرائب، وفن الضرائب، ومع ذلك ولكي يتم تسلسل الدراسة و فاعليتها يجب أن تدرس الأصول و الأسانيد العلمية قبل الاتجاه لناحية الوصفية.[2]

ومما يؤيد الاتجاه السابق أن الضرائب مهما تعددت و تنوعت أشكالها، و إختلفت تفصيلاتها فالإطار العام الذي توجد في حدوده لا يتغير ولا يختلف، لأنه يعتبر بمثابة أسس عامة ونظريات ومبادئ استقرت علميا وأخذت مكانها الراسخ، وثبتت سلامتها، بعكس فن الضرائب الذي يجب أن يلاحق ظروف المجتمع، وأن يوائم بين أسلوبه وأسلوب الحياة في هذه الدولة أو تلك.

ومن هنا يتبين لنا أن المحاسبة الضريبية تعتبر بمثابة حلقة الوصل بين التشريع المالي والمبادئ العامة للمحاسبة، حيث أنها تقوم على مبادئ المحاسبة المالية فيما عدا ما يقضي به المشرع، ويمثل بعدا عن تلك المبادئ المعترف بها، بالرغم من أن لقوانين الضرائب دورا كبيرا في مجال عملها، ويمكن القول في هذا الصدد: أنه ليس للمحاسبة الضريبية مبادئ علمية خاصة بها إنما تستند في أدائها لمهامها على مبادئ المحاسبة المالية محاولة التوفيق بينها و بين متطلبات التشريع الضريبي، والتي قد تخرج عن مكان تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

---

[1]. جلال الشافعي، **الضريبة على أرباح شركات الأموال و الضريبة العامة على الدخل**، الطبعة الأولى، مكتبة المدينة، الزقازيق، 1987، ص 6 – 7

[2]. محمود عبد المتعال، **أساسيات علم الضرائب**، مطبعة المدني، القاهرة، 1997، ص.11.

كما أن المحاسبة الضريبية ترتبط إرتباطا وثيقا بالمحاسبة نظرا لأن معظم الضرائب تقاس بمقدرة الممول على دفعها، ولذلك يتجه لها المختصون في التسجيل المحاسبي لتساعدهم في قياس تلك المقدرة. كما تتصل الضريبة إتصالا وثيقا بعلم المحاسبة من خلال تحديد وعاء الضريبة الذي يحتاج في كثير من الأحيان إلى الإستعانة بقواعد هذا العلم التنظيمي، وما جرى عليه الفحص في بعض المهن التجارية وغير التجارية.[1]

❖ الفرع الثالث: التأصيل العلمي للمحاسبة الضريبية.

يقوم إطار المحاسبة الضريبية على مجموعة من الفروض، والمفاهيم والمبادئ التي تحكم عمليات القياس والتلخيص فيما يتعلق بفحص الحسابات، وإعداد التقارير نتيجة ذلك الفحص ثم تحديد الوعاء الضريبي، وفي الواقع إنه ليس هناك اتفاق تام على اصطلاح محدد يطلق على المبدأ، وكثيرا ما يستخدم لفظ مفاهيم، أو معايير أو أنماط، أو سياسات للتعبير عن المبادئ العلمية، لذلك نجد أن هناك مفاهيم كثيرة في الإطار الفكري الحالي للمحاسبة غير محددة المعنى، ولا تعدو أن تكون في وضعها الحالي مجرد بديهيات، و لا شك أن عدم الاتفاق على معنى واحد، أو عدم تحديد المعنى المقصود لكثير من عناصر الإطار الفكري الحالي للمحاسبة الضريبية إنما يعتبر من أوجه القصور التي توضح لنا الحاجة إلى نظرية للمحاسبة الضريبية.[2]

ولا يقف الأمر عند إختلاف المسميات والمصطلحات المستخدمة في المحاسبة الضريبية للعناصر نفسها، ولكن ما يزيد من خطورة الوضع أنه ليس هناك أساس علمي يمكن الإعتماد عليه للمفاضلة بين أنواع العينات الإحصائية التي تستخدم عند إجراء الفحص الضريبي، ولا شك أن استمرار الجدل حول هذه المشكلة يقدم لنا دليلا آخر إلى افتقار الإطار الفكري الحالي للمحاسبة الضريبية إلى نظرية خاصة بها تأخذ في عين الاعتبار أوجه القصور والانتقادات.

وهناك العديد من التساؤلات التي تثار حول حركة التأصيل العلمي في المحاسبة الضريبية، و لعل أول ما يثار في هذا الصدد هو السؤال الخاص بطبيعة المحاسبة الضريبية عما إذا كانت علما يجب أن تعتمد على أصول وتقنيات علمية تحكم مساره أم فنا يتولى شرح كل ضريبة على حده بطريقة وصفية في شكل واضح، و بطريقة علمية، أو التأكيد على أهمية التوجه نحو التأصيل العلمي للمحاسبة الضريبية الذي ينقلنا إلى نقطة أخرى تتعلق بتحديد مدى الحاجة إلى نظرية للمحاسبة الضريبية، الأمر الذي يستلزم معالجة موضوعات أخرى كالقصور في بعض جوانب الإطار الفكري الحالي للمحاسبة الضريبية، إذ يمكن من خلالها إستنباط معايير تمثل المقاييس التي تلقى قبولا عاما في مجال الدراسة والبحث الضريبي، وتستخدم في نفس الوقت كأساس للحكم والمقارنة فيما يتعلق بأي نظام ضريبي وذلك لتميزها بالعملية والواقعية في هذا الشأن.

و بإستعراض ما تقدم يتضح أن مقومات التأصيل العلمي للمحاسبة الضريبية تستمد كيانها من جذور المحاسبة المالية حيث لا تعتبر المحاسبة الضريبية في هذا الشأن نباتا مقطوع الجذور إنما تستمد روافدها من النظرية العامة للمحاسبة،

[1]. عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، مرجع سابق ذكره ص.62.

[2] محمد بهاء الدين، مرجع سابق، ص.275.

بالإضافة إلى إرتباطها بفروع المحاسبة الأخرى، و من ثم يمكن القول: إن بناء نظرية للمحاسبة الضريبية يعتمد إعتمادا كليا وجزئيا على مقومات بناء النظرية العامة للمحاسبة.

❖ الفرع الرابع: الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة الضريبية.

يمثل الإطار المفاهيمي الفكر الأساسي الذي يكمن وراء النظرية (ما وراء النظرية)، ويعتبر بمثابة البنية الأساسية التي يرتكز عليها العلم، ولذلك تتميز بثبات نسبي أكثر بالمقارنة بأي عنصر من العناصر المكونة للنظرية، ويمكن تعريف الإطار المفاهيمي على أنه نظام متماسك يشمل على مجموعة مترابطة من المفاهيم الخاصة بأهداف وأساسيات العلم، وفي مجال المحاسبة ترجع أهمية الإطار المفاهيمي إلى أنه يعتبر أمرا ضروريا لتحقيق ما يلي:[1]

1- إستخدامه كأساس منطقي للتوصل إلى مجموعة متسقة من الفروض، والمبادئ والمعايير المحاسبية؛

2- إستخدامه كأساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي وذلك عن طريق:

- تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حاليا، و إستبعاد أي ممارسات غير منطقية؛
- الإختبار المنطقي فيما بين البدائل المحاسبية، و من ثم نضيق شقة الخلاف في الممارسات العملية.

3- المواجهة المنطقية والسريعة لأي قضايا فكرية، أو تطبيقية تستجد في المستقبل، وفي هذا الصدد أشار البعض إلى أن وجود نظرية للضرائب على الدخل يساهم في تحديدها المحاسبون أصبح اليوم مطلبا حيويا تبرره الأمور التالية:[2]

- تعتبر النظرية بما تتضمنه من المبادئ العلمية الأساس الذي يعتمد عليه في الإختيار بين الأنظمة والطرق البديلة التي يمكن إستخدامها في التطبيق العملي؛
- تساعد النظرية في مجال المحاسبة الضريبية على دراسة الأسباب التي أدت إلى وجود قواعد وإجراءات معينة، والمنطق الذي تحتويه هذه القواعد و مدى مناسبتها للظروف الاقتصادية و الاجتماعية القائمة في المجتمع؛
- تساعد النظرية على تحقيق ركن الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تظهرها المحاسبة الضريبية؛
- إن وجود هذه النظرية بما تشتمل عليه من مفاهيم، وفروض ومبادئ علمية يترتب عليها خلق كيان متكامل الأركان للمحاسبة الضريبية؛
- تساهم النظرية في تحديد المجالات الرئيسية للعلم وبحوثه التطبيقية وعلاقته بغيره من العلوم، كما تهتم النظرية بتحديد مدلولات المفاهيم تحديدا واضحا؛
- تساعد النظرية على تلخيص النتائج التي تسفر عنها البحوث العلمية، و التوفيق بينها وربطها ببعضها البعض و بالفروض التي بنيت عليها؛

---

[1]. عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص.ص.153 – 154.

[2]. محمود السيد الناغي، **المحاسبة عن ضرائب الدخل تنظير وتحليل وإتجاهات للتطوير**، الطبعة الأولى، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1987، ص.ص.20 – 21.

وعلى الرغم من أن المحاسبة الضريبية تعتبر علما إجتماعيا وأحد مجالات المعرفة من تلك العلوم، و بإعتبار أن المحاسبة الضريبية تستمد روافدها من النظرية العامة للمحاسبة، فقد رأى (**محمد بهاء الدين**) عند دراسته لبناء نظرية المحاسبة الضريبية ضرورة اتساق ذلك البناء مع بناء النظرية في المحاسبة، ومن ثم يعرض بإيجاز بناء النظرية في المحاسبة لإمكان الاستعانة بتلك الدراسة في بناء نظرية المحاسبة الضريبية، يتوفر لها المقومات الحقيقية لبناء النظرية، والجدير بالملاحظة في هذا الشأن أن التعريفات التي تناولت ماهية نظرية المحاسبة قد تعددت، حيث اختلف الكتاب فيما بينهم بشأن تحديد مفهوم لها،[1] فقد عرفت بأنها إثبات منطقي على هيئة مجموعة من المبادئ العامة التي تقدم لنا إطارا عاما للإثبات تستطيع رمن خلاله تقييم التطبيق المحاسبي من ناحية و إرشادنا لتطوير تطبيقات و إجراءات جديدة من ناحية أخرى.

ويركز هذا التعريف على طبيعة الوظيفة المحاسبية التي يرتبط بها التطبيق العملي للمحاسبة، و في الاتجاه نفسه أشارت جمعية المحاسبة الأمريكية إلى أن وظيفة المحاسبة هي عملية تسجيل يوضح في شكل إطار مرجعي عام لأي مجال من المجالات المحاسبية.

ومن التعريفات السابقة يلاحظ أنها جمعت بين المبادئ العلمية من ناحية، والممارسات التطبيقية من ناحية أخرى، و إسترشادا بذلك، ومع الأخذ في الإعتبار الطبيعة المميزة للمحاسبة الضريبية، يمكن تعريف نظرية المحاسبة على أنها مجموعة من المبادئ العلمية المتكاملة والمشتقة من مجموعة الفروض المتسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات الخاضعة للضريبة وفي إطار الأهداف الإقتصادية والإجتماعية للمجتمع.[2]

وعرفها آخر على أنها: البناء المنطقي لمنظومة الأفكار الأساسية من المفاهيم والإفتراضات، والمبادئ والمعايير في ظل القوانين العامة للدولة والتي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك متسق، والتي تقدم لنا إطار الإثبات المنطقي لترشيد وتقييم، وتطوير العمل المحاسبي في المجال الضريبي.[3]

و في ضوء ما سبق فإن بناء نظرية المحاسبة الضريبية يمكن أن يتم على أربع مراحل على الوجه الآتي:

- **المرحلة الأولى:** تحديد مجال الدراسة في القطاع الضريبي، وتتضمن هذه المرحلة تحديد المفاهيم الضريبية أو التعاريف أو المتغيرات؛
- **المرحلة الثانية:** تحديد أو صياغة فروض ضريبية يتم استنباطها من المرحلة الأولى؛
- **المرحلة الثالثة:** تحديد مجموعة المبادئ الضريبية التي يتم تحقيقها؛
- **المرحلة الرابعة:** تحديد معايير ضريبية يمكن الرجوع إليها، للتعرف على مدى سلامة إجراء محاسبي ضريبي معين، أو مدى ملاءته من الناحية التطبيقية، وذلك بهدف تحسين هذا الإجراء.

وتعتبر المرحلة الرابعة من أهم مراحل بناء النظرية، ويرجع ذلك إلى أن النظرية في المحاسبة الضريبية ينبغي أن تكون لها محتوى تطبيقي، أي أنه لا يكفي فقط أن تكون تلك النظرية متسقة منطقيا، وإنما يجب أن تكون أيضا قابلة للتطبيق

[1]. محمد بهاء الدين، مرجع سابق، ص.285.
[2]. محمد السيد الناغي، مرجع سابق، ص.21.
[3]. محمد بهاء الدين، مرجع سابق، ص.286.

العملي من خلال معاييرها، كما أنه نتيجة لعدم إتفاق المحاسبين في المجتمع الضريبي على ما يمكن تسميته مفهوما أو فرضا أو مبدأ فإن تكوين وإنشاء المعايير تعتبر في غاية الأهمية، لأنها تمثل المقاييس التي تلقى قبولا عاما في مجال البحث الضريبي، وتستخدم كأساس للحكم والمقارنة لإتسامها بالواقعية والعملية.

وفي حقيقة الأمر فإن كثير من جوانب الإطار الفكري الحالي للمحاسبة الضريبية، لا يمثل إطارا فكريا بالمعنى السليم، إذ أنه يفتقر إلى الترابط فيما بين مكوناته المختلفة، بل كثيرا ما نجد تعارضا صارخا فيما بينها، فمثلا هناك تعارض وعدم اتساق منطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد وبين فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في حدود وفاعلية القوائم المالية التي تعتمد عليها في إستخراج الربح الضريبي.[1]

المطلب الثالث: الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12).

يعمل المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) على محاسبة ضرائب الدخل ويستخدم طريقة الإلتزام سواء الإلتزام بالميزانية وتركز هذه الطريقة على الفروق المؤقتة أو على طريقة الالتزام لحسابات النتائج وتركز على فروق التوقيت.

❖ الفرع الأول: التعريف بالمصطلحات المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12).[2]

– **الربح المحاسبي**: هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة؛

– **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية)**: هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبة والتي تحدد على ضوئه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد)؛

– **المصروف الضريبي (الدخل الضريبي)**: هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة؛

– **الضريبة الجارية**: هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد)عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة؛

[1]. عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، مرجع سابق ذكره ص.65.

[2]. غانم شطاط، **المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، 2009، ص.ص.76- 77.

– **مطلوبات ضريبة مؤجلة:** هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة؛

– **موجودات ضريبة مؤجلة:** هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية بخصوص:

- الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع؛
- ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة؛
- ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

– **الفروق المؤقتة:** هي فروق بين المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام في الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية ،والفروق المؤقتة قد تكون على نوعين هما:

1. **الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة:** وهي فروق مؤقتة ينشا عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام؛
2. **الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع:** وهي فروق مؤقتة سوف ينشا عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.

– **القاعدة الضريبية للأصل أو الخصم:** وهو المبلغ الذي يعزي إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبية.

الفرع الثاني: الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة.[1]

أولا: الضريبة المستحقة ومبررات إستخدامها.

تعتبر طريقة الضريبة المستحقة الطريقة المتبناة من قبل النظام المحاسبي الجزائري السابق للتسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات التي تدفع على عاتق المؤسسة، وتتمثل هذه الطريقة في التقييد المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات المستحقة فعلا في حساب النتيجة، أي يتم التسجيل المحاسبي للضريبة المحسوبة على أساس النتيجة الجبائية، فحسب هذه الطريقة لتسجيل الضريبة على أرباح الشركات فإن عبء الضريبة المسجل محاسبيا يتمثل أساسا في مبلغ الضريبة الواجبة الدفع للدولة خلال الدورة والمحسوب على أساس تطبيق معدل الضريبة على الوعاء الضريبي المحدد طبقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

إستنادا لهذه الطريقة تعد الضريبة على أرباح الشركات بمثابة توزيع للأرباح، وهذا ما يبرر تسجيلها في أحد حسابات النتائج وعدم تسجيلها كعبء في حسابات التسيير.

[1]. يوسف مامش، ناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص.238، ص.252.

يعتبر الفرق الموجب بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية من التفاوت الزمني في الأخذ بعين الاعتبار للأعباء، أو النواتج في حساب النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، كعبء يجب أخذه بعين الاعتبار خلال الدورة التي تم فيها إدماج هذه الفروقات في حساب الربح الجبائي (الوعاء الضريبي) وهذا تجسيدا لمبدأ الحيطة والحذر، وذلك في ممارسة الأحكام الضرورية لتحضير التنبؤات في ظروف تعتريها حالات عدم التأكد بحيث لا تكون الأصول أو النواتج مقيمة بصفة مبالغ فيها، ولا تكون الخصوم أو الأعباء مقيمة بصورة أقل من حقيقتها بشكل مبالغ فيه، أي يتم أخذ الخسارة أو العبء في الحسبان أثناء التسجيل المحاسبي منذ ظهورها بينما يجب أن يتحقق الإيراد فعليا من أجل تقييده محاسبيا.

– **تحديد الضريبة الجارية أو المستحقة:** تتمثل في قيمة الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع (الواجبة التغطية) المحسوبة على أساس الربح الجبائي (أو الخسارة الجبائية) للدورة المعنية.

– **تقييم الضريبة المستحقة:** يتم تقييم هذه الضريبة بناءا على المعدلات والقواعد الجبائية السارية المفعول بتاريخ إقفال الدورة موضوع الضريبة المستحقة.

ثانيا: الضرائب المؤجلة أو ما يعرف بطريقة ترحيل الضريبة.

– **مبدأ الإخضاع المؤجل:** وهو طريقة محاسبية تتمثل في التقييد المحاسبي لأعباء الضريبة على الأرباح والتي تتعلق فقط بعمليات الدورة، حيث ينتج عن هذه الطريقة ما يسمى بالضريبة المؤجلة والتي تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع أو الواجبة التغطية خلال الدورات اللاحقة.

وتركز نظرية الضرائب المؤجلة على تطبيق ما يسمى بطريقة ترحيل الضريبة والتي تنبني على الفكرة التي تقضي بأنه سوف يكون هناك تعادل بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية الخاضعة على مدار عمر المؤسسة، بإستثناء الفروقات الدائمة أو النهائية، حيث يقتصر فقط على ترحيل الفروقات الناتجة خلال الدورة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي تأخذ طابع التفاوت الزمني بين التقييد المحاسبي للإيراد أو العبء وبين الأخذ بعين الاعتبار لهذا الإيراد أو العبء في حساب النتيجة الجبائية.

– طرق ترحيل الضريبة:

1– طريقة الترحيل الثابت للضريبة: وهذه الطريقة هي طريقة أمريكية ،تعتبر بان الضرائب المؤجلة التي سبق تسجيلها محاسبيا هي ضرائب مؤجلة نهائيا، بحيث يتم حساب الفروقات فقط على أساس معدل الضريبة الساري المفعول أثناء ظهورها، أي لا يمكن أن يجري عليها أي تعديل في حالة ما إذا تغير معدل الضريبة على أرباح الشركات خلال الدورات المقبلة.

غير أن تبني هذه الطريقة يؤدي إلى تزييف مبلغ الضرائب المؤجلة المسجلة في ميزانية المؤسسة مما يؤثر سلبا في الصورة الصادقة لها وللنتيجة، وذلك على اعتبار بأن هذه الضرائب مقيمة على أساس معدل الإخضاع التاريخي (المطبق بتاريخ ظهور الفروقات) وليس على أساس معدل الضريبة الحالي.

2- طريقة الترحيل المتغير للضريبة: وهذه الطريقة هي طريقة بريطانية ,تعتبر أن مبلغ الضريبة المؤجلة يتم مراجعته خلال كل دورة ،من اجل الأخذ بعين الاعتبار للتغيرات التي تحدث في التشريع الجبائي فيم يخص الضريبة على أرباح الشركات، وعلى خلاف الطريقة الأمريكية فإن هذه الطريقة تأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي يمكن أن تحدث على مستوى معدل الإخضاع خلال السنوات المقبلة، وبالتالي تؤدي إلى تسوية مبلغ الضريبة المؤجلة خلال كل دورة بناء على التغيرات الحادثة في غضون الدورة، وهذا ما يساهم في تحسين الصورة الصادقة لميزانية المؤسسة وكذا نتيجتها، وهذه الطريقة تعد إجبارية من قبل معيار ضريبة الدخل (**المعيار رقم 12**).

- تحديد الضريبة المؤجلة: وتمثل التغير في قيمة أصول وخصوم الضريبة المؤجلة خلال الدورة المعنية، أي أنها عبارة عن الفرق بين أصول الضريبة المؤجلة وخصوم الضريبة المؤجلة وبعبارة أخرى الفرق بين الضريبة المؤجلة المدينة والضريبة المؤجلة الدائنة.

1- أصول الضريبة المؤجلة : تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة التغطية خلال الدورات اللاحقة وهذا راجع لدفع المؤسسة مسبقا أثناء الدورة لمبلغ من الضريبة (المحسوب على أساس الوعاء الجبائي) أكبر من ذاك الذي يجب أن تدفعه على أساس الوعاء المحاسبي المحقق خلال الدورة المعنية، بسبب الفروقات المؤقتة الناتجة خلال الدورة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي تأخذ طابع التفاوت الزمني، وهذا ما يؤدي إلى القول بأن الأصول الضريبية المؤجلة ما هي إلا فروقات زمنية قابلة للخصم مستقبلا؛

2- خصوم الضريبة المؤجلة : تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة التغطية خلال الدورات اللاحقة وهذا راجع لدفع المؤسسة مسبقا أثناء الدورة لمبلغ من الضريبة (المحسوب على أساس الوعاء الجبائي) أقل من ذاك الذي يجب أن تدفعه على أساس الوعاء المحاسبي المحقق خلال الدورة المعنية، أي يتعلق الأمر في هذه الحالة بتأجيل دفع الضريبة إلى تاريخ لاحق خلال الدورات القادمة، وهذا بسبب الفروقات المؤقتة الناتجة خلال الدورة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي تأخذ طابع التفاوت الزمني، وهذا ما يؤدي إلى القول بأن الخصوم الضريبية المؤجلة ما هي إلا فروقات زمنية قابلة للإخضاع مستقبلا.

- تقييم الضريبة المؤجلة: يتم التقييم وإعادة النظر في قيمة أصول وخصوم الضريبة المؤجلة عند تاريخ إقفال كل دورة ,وهذا على أساس المعدلات والقواعد الجبائية السارية المفعول بتاريخ إقفال الدورة، أو المعدلات والقواعد الجبائية التي يرتقب تطبيقها خلال الدورة التي سوف تتحقق فيها أصول أو خصوم الضريبة المؤجلة.

❖ الفرع الثالث: الفروق الدائمة والفروق المؤقتة.

أولا- الفروق الدائمة أو النهائية: وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة معينة والتي لا يمكن امتصاصها خلال الدورات اللاحقة ،وتطرأ مثل هذه الفروقات عندما يجب إدراج بعض العناصر في حساب النتيجة المحاسبية بينما يجب إقصاؤها في حساب النتيجة الجبائية.

وهذه الفروقات الدائمة يمكن أن تتمثل في أعباء كما يمكن أن تكون نواتج ولكن ليس لها أي أثر على الوعاء الضريبي للدورات المقبلة وهذا بسبب الأحكام المنصوص عليها في التشريع الجبائي، وبالتالي فهي لا تحدث أي إضافة أو إقتصاد في الضريبة خلال الدورات اللاحقة، أي تأثيرها يقتصر فقط على الدورة المعنية وهو أثر نهائي وغير رجعي. ومن بين هذه الفروقات نذكر ما يلي:

- الأعباء غير القابلة للخصم جبائيا من الوعاء الضريبي؛
- والأعباء التي تجاوزت السقف المحدد من خلال النصوص الجبائية.

ثانيا– الفروقات المؤقتة: وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية خلال دورة معينة من جراء الأخذ بعين الاعتبار خلال دورات مختلفة أثناء حساب النتيجة المحاسبية من جهة والنتيجة الجبائية من جهة أخرى لبعض عناصر الأعباء والنواتج ،هذه الفروقات خلال دورة معينة ويمكن امتصاصها بعد ذلك خلال الدورة او الدورات اللاحقة.

وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الفروقات المؤقتة تنتج من التفاوت الزمني في الأخذ بعين الاعتبار الأعباء أو النواتج في حساب النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور وضعية جبائية مؤجلة وأخرى كامنة تنتج عنها إما ضريبة مؤجلة مدينة أو دائنة، أي تؤدي إما إلى الدفع المسبق للضريبة أو تأخيرها إلى دورات لاحقة. ومن بين هذه الفروقات يمكن ذكر ما يلي:

- الإهتلاكات المحسوبة وفقا لطريقة الإهتلاك الاستثنائي؛
- الإختلاف في معدلات الإهتلاك المطبقة من قبل المؤسسة وتلك المنصوص عليها من قبل التشريع الجبائي؛
- إهتلاك الأراضي وشهرة المحل؛
- إعانات الاستغلال التي لم تحصل بعد على مبلغه في نهاية السنة.

– الوضعية الجبائية المؤجلة: مرتبطة بالعمليات التي وقع الحدث المنشئ للضريبة الخاصة بها (الحدث الذي يولد إستحقاقية الضريبة: ظهور الربح مثلا)؛

– أما الوضعية الجبائية الكامنة: فتوافق العمليات التي لها إحتمال الخضوع للضريبة أو الإعفاء منها إذا تحققت بعض الشروط أو اتخذت بعض القرارات.

ويمكن تلخيص كيفية حساب النتيجة الجبائية من وجهة نظر المعيار المحاسبي للضريبة على الدخل وذلك بالأخذ بعين الاعتبار للفروقات الدائمة والفروقات المؤقتة وهذا من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (04): توضيح الفروقات الدائمة والمؤقتة المدرجة في حساب النتيجة.

النتيجة الجبائية

=

النتيجة المحاسبية

إنعكاس ... **لمحاسبية والجبائية في المؤسسة الإقتصادية**

+

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معيار ضريبة الدخل.

المبحث الثالث: أهمية ومتطلبات التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية.

تسعى المؤسسات إلى تحقيق النمو الاقتصادي وإستمرار تواجدها في سوق المنافسة ويتم ذلك من خلال زيادة أرباحها وضبط نفقاتها وتوجيه استثماراتها إلى أفضل الأوجه المتاحة وتعتبر قرارات المؤسسة الاستثمارية والمالية من أهم القرارات التي تسهم في تحقيق أهداف المؤسسة، وهو تحقيق أكبر عائد من الأرباح، وذلك عن طريق الموائمة بين زيادة الأرباح وتخفيض العبء الضريبي لها إلى أقل قدر ممكن، وينظر إلى ضريبة الدخل المفروضة على مختلف أنواع الشركات على أنها عبء ضريبي يمثل اقتطاعا من دخل المؤسسات، وبالتالي يحرمها من الاستفادة من ذلك الجزء المقتطع استهلاكا أو استثمارا وعليه فإن ترتيب الأمور المالية ومعالجتها بطريقة تؤدي إلى تخفيض ذلك العبء الضريبي هو ممارسة طبيعية يمكن أن يمارسها المكلف سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا وهو ما يمكن أن يطلق عليه مصطلح التخطيط الضريبي أو ما يعرف بالتسيير الجبائي.

وعليه برزت أهمية التسيير الجبائي كإحدى الوسائل الإدارية المتبعة لتخفيض مبلغ الإلتزام الضريبي، وذلك بإتباع الإدارة عدداً من الإجراءات تساهم في تخفيض العبء الضريبي لتلك المؤسسات، لذا ستطرق في هذا المبحث إلى عناصر التسيير الجبائي ومتطلباته في المؤسسة الإقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم وضرورة التسيير الجبائي.

يعتقد الكثير أن الجباية تعني إلتزام مراقبة جبائية إذن فهي عقوبة وهذا الإعتقاد يؤثر على وضعية الجباية في المؤسسة (كل عملية تصادف الضريبة).

والتشريع الجبائي لا يكتفي بوضع الالتزامات والعقوبات المقررة فهر يترك للمؤسسة العديد من الخيارات حتى تتمكن من تعديل المصاريف الجبائية التي تتحملها وبطريقة أخرى تصمم وضعيتها الجبائية الخاصة بها فالمؤسسة تتوقع الضريبة وتستعمل أقصى الوسائل لتسيير أحسن للمؤسسة أي في صالحها وبهذا فالمؤسسات ألغت فكرة أن الجباية قيد وأصبحت تعتبر كمعيار للتسيير حيث الاستعمال الذي يحقق منفعة.

❖ الفرع الأول: تعريف التسيير الجبائي.

إن حتمية خضوع المؤسسة للضريبة يجعلها تعمل على التكيف مع هذا العامل الذي أصبح جزءا لا يتجزأ مع واقع المؤسسة، هذا التكيف يدفعها إلى تحسين العامل مع الضرائب عن طريق ما يسمى بالتسيير الجيد للجباية.

حسب **Christine COLLETTE** فإن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة إلتزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجيتها. إذا بدلا من السلبية تجاه الجباية، يطرح الإستعمال الفعال والذكي لها.[1]

كما يعرف التسيير الجبائي بأنه الإختيار من بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بالاعتبار:

[1] Christine COLLETTE, **Gestion Fiscale Des Entreprises**, Paris, 1998, P.22.

- النصوص التشريعية الجبائية؛
- خصوصيات كل مؤسسة؛
- درجة المخطر الجبائي.[1]

نلاحظ أن التعريفيين المذكورين يشيران إلى ما يلي:

- التسيير الجبائي ممارسة قانونية مادامت المؤسسة تراعي النصوص التشريعية الجبائية وتؤدي الإلتزامات التي تفرضها عليها هذه الأخيرة ؛ وهذه نقطة هامة للغاية بحيث تشكل جوهر الفرق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الجبائي؛
- التأكيد على وجود خيارات جبائية أمام المؤسسة، إذا أن تعدد البدائل عنصر أساسي في إتخاد القرار وعليه فإن إنعدام الخيارات الجبائية يؤدي إلى عدم إمكانية الحديث عن التسيير الجبائي؛
- الضريبة والمعطيات الجبائية بشكل عام يمكن أن تستخدم لخدمة أهداف المؤسسة ، بحيث تصبح أحد محددات إتخاذ القرارات العادية (خلال دورة الإستغلال) والقرارات الإستراتيجية (التسيير الإستراتيجي للمؤسسة)؛
- التسيير الجبائي يختلف من مؤسسة لأخرى (التسيير الجبائي للمجمعات يختلف عن التسيير الجبائي للشركة)وفي نفس المؤسسة تبعا للظروف التي تعيشها(هدف التسيير الجبائي لن يكون في جميع الحالات تخفيض العبء الضريبي للمؤسسة)؛
- المخطر الجبائي يزداد عندما تنتقل المؤسسة من مجرد التطبيق البسيط للقواعد والالتزامات الجبائية إلى وضع تريد فيه تسيير الجباية لخدمة أهدافها.

❖ الفرع الثاني : ضرورة التسيير الجبائي للمؤسسة.

ظلت المحاسبة لمدة طويلة لا تستعمل إلا من أجل غايات جبائية فالقواعد الضريبية كان لها تأثير كبير على المعايير المحاسبية وكبقية القوانين فلقد اتخذ القانون المحاسبي في الظهور والتطور. ولكن رغم هذا التطور الذي حدث للقانون المحاسبي فقد ظلت الضريبة متعلقة به، باعتباره أداة لتسيير المؤسسات وأصبحت النتيجة المحاسبية تعد من منظور الحصول على النتيجة الجبائية.

ولقد شهدت العقود الأخيرة ظهور فكرة تخصص الخدمات في المؤسسات بشتى أنواعها حيث أصبحت تسند الأعمال متعلقة بالجباية إلى أشخاص متخصصين في الجباية.

إن ضرورة التسيير الجبائي الجيد هو واجب على كل مؤسسة، فتسيير الجباية هو الاختيار ما بين الخيارات الجبائية المعروضة على المؤسسة، مع الأخذ بعين الإعتبار المعالم المتغيرة التالية:

- النصوص الجبائية والمتمثلة في قوانين المالية؛

[1]. Jacques DUHEM et Micgel JAMMES, **Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise**, Editions EFE, Paris, Mai 1996, P.10.

– خاصية كل مؤسسة والتي تستدعي على كل منها تحليل شروطها الخاصة للاستغلال، فمثلا: مدة الإهتلاك والتي تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب النشاط اليومي؛

– يجب توضيح مفهوم الخطر الجبائي لإزالة الغموض والخلط بين المفاهيم ، أي بين تسيير الخطر الجبائي ومفهوم التهرب الجبائي؛

إن تسيير الخطر الجبائي يمثل المرحلة الأولى لكل تسيير جبائي للمؤسسة، فالهدف هو السماح للمؤسسة بتحقيق مستوى كاف من الأمن الضريبي.

إن إمساك خطر جبائي لا يشكل الإنتهاك الحر لنصوص القانون، ولكن على العكس من ذلك إستعمال واقع القانون الجبائي لصالح المؤسسة إضافة إلى أن المؤسسة تفضل وضعية خاصة بها.

إن ضرورة التسيير الجيد لجباية المؤسسة يقتضي أن يكون منفذا في الوقت المناسب ويمكن أن يكون ذلك في مختلف المؤسسات: تسيير آني أو فوري، تسيير قصير المدى، تسيير على المدى الطويل، مما يستدعي معرفة التعجيل أو التأخير لخيار جبائي وذلك من منظور الحصول على أقصى ربح، ويمكن أيضا في عدة حالات أن يكون مفيدا في تأجيل استنزال العجز أو التخلي عن ربح بتطبيق النظام المشجع على ربح ضريبي أكثر أهمية في المدى المتوسط.

❖ الفرع الثالث: مميزات التسيير الجبائي.

تتدخل الجباية في المؤسسة على مستويين:[1]

– المستوى الأدنى؛ ويتمثل في القواعد الأساسية بتحديد الضريبة (الحدث المنشأ، الوعاء، المعدل، التصريح، التسديد) وهي القواعد التي يجب أن يتحكم فيها المنفذ العادي بشكل جيد؛

– المستوى الأعلى؛ وهو الذي يربط الجباية من جهة وقانون الأعمال والقانون المحاسبي من جهة أخرى.

يتعامل التسيير الجبائي مع المستوى الأعلى للجباية في المؤسسة بحيث يتجاوز التطبيق البسيط للقواعد الضريبية إلى ربط جباية المؤسسة مع قانون الأعمال(الذي يشمل جزءا كبيرا من القانون التجاري، المدني، العقاري والمالي) والقانون المحاسبي.

يتميز التسيير الجبائي بخاصيتين أساسيتين:

– الأولى وهي إستعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي؛

– الثانية وهي كونه ناتج عن قرار طوعي للمكلف بالضريبة.

أولا: إستعمال الوسائل المشروعة قانونا: في هذه النقطة يجب التفريع بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الضريبي .

[1]. محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 2003، غير منشورة، ص.25.

1- الغش الضريبي: يعرف الغش الضريبي بأنه: « إرادة التملص من الضريبة المستحقة فعلا باستعمال طرق غير مشروعة ».[1]

فهو إذن مخالفة التشريع الجبائي عن قصد وتصرف مبني على سوء النية مثل: البيع بدون فوترة من أجل تجنب دفع الرسم على القيمة المضافة أو الضريبة على أرباح الشركات.

يختلف الغش الضريبي عن الخطأ المحاسبي الذي قد ينتج عنه مثلا حساب خاطئ للإهتلاكات، وهذا بالنظر إلى حسن نية المسير.

2- التهرب الضريبي: هو الاستعمال الذكي للنقائص التي تعتري التشريع من أجل تخفيض العبء الضريبي، التهرب الضريبي ليس مخالفة للتشريع الجبائي بل بالعكس فهو ذكاء ومهارة قانونية عالية هدفها التجنب أو التخفيض من الضريبة.

ويعني التهرب الضريبي الإفلات من الضريبة بعدم دفعها كلية، أو بعضها أو من تحمل عبئها، وذلك في وقت واحد، وهناك فرق بين عبء الضريبة والتهرب منها.[2]

كما يعرف التهرب الضريبي بأنه قيام المكلف ببعض الأعمال أو الأفعال المخالفة للقانون والتي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه، أو هو تخلص المكلف من إلتزامه القانوني بعدم الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزيا بإتباع طرق وأساليب إحتيالية مخالفة للقانون.

وبالتالي يتبين لنا أن التهرب الضريبي هو تخفيض للعبء الضريبي من قبل المكلف بصورة مخالفة للقانون أي بصورة مخالفة للتشريعات الضريبية المعمول بها، حيث يلجأ له المكلف نتيجة شعوره بأن الضريبة تشكل عبئا عليه وهي تقوم على إقتطاع جزء من دخله إلى الخزينة، لذا يلجأ المكلف إلى التهرب من ضريبة الدخل بوسائل مختلفة وبطرق مشروعة أو غير مشروعة وتعتبر مشكلة التهرب مشكلة عامة على مستوى الدول النامية والمتقدمة ويعترف بها المسؤولون، فمثلا إن حجم المبالغ غير المصرح بها في الولايات المتحدة عام 1978 قدرت من 70-79 بليون دولار، وتستعمل الدول طريقة أرقام الدخل القومي كوسيلة لحساب التهرب الضريبي الحقيقي غير المكتشف وذلك بسبب صعوبة حصر مبلغ التهرب.[3]

نجد أشهر التهرب الضريبي هو ممارسة النشاط في الجنات الضريبية الأمر الذي يسمح بالإستفادة من الفرق هي الضريبة.[4]

3- التسيير الجبائي: يفترض التسيير الجبائي وجوه تحليل عقلاني للتشريعات من أجل تحسس وإيجاد مختلف الاختيارات الممنوحة من طرف المشرع، وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني، وعليه فإن من بين المميزات الأساسية للتسيير الجبائي أنه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي، كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع القرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيطا للغاية.

---

[1]. Armel LIGER, **La Gestion Fiscale Des PMI: Un Mythe**, Editions LGDJ, Paris, 1998, P.32.

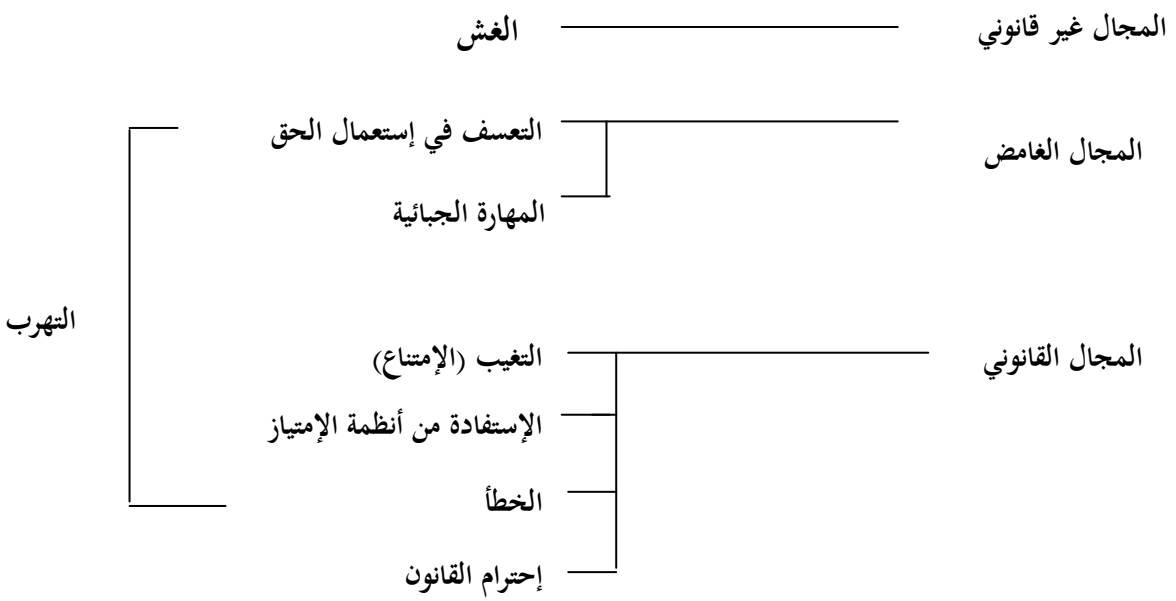
[2]. صادق موريس، **موسوعة التهرب الضريبي**، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، 1999، ص.1.

[3]. عطاالله محمد حسن القطيش، **التخطيط الضريبي في شركات التأمين في الأردن: دراسة ميدانية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل بيت، الأردن، 2004، غير منشورة، ص.44.

[4]. Christine COLLETTE, Op;cit, P.23.

ويتضح مما سبق أن التسيير الجبائي لا يعاقب عليه القانون بل يعتبر ضمن الأعمال المباحة والتي لا تعرض صاحبه لأي مساءلة أو عقوبة قانونية والتسيير الجبائي يكون إما بإيحاء وتشجيع من الدولة لكي تحقق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية مثل تشجيع قطاعات معينة أو بسبب وجود بعض التغيرات في القانون، والأكثر استفادة من التسيير الجبائي هم فئة المكلفون ذوو الخبرة والمعرفة الواسعة في خبايا القانون.

الشكل رقم (05): أشكال تجنب الضريبة.



المصدر: محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص.27.

وإذا كانت إدارة الضرائب تحارب كل من الغش والتهرب الضريبي لأنها ممارسات غير مشروعة تهدف إلى تجنب دفع الضريبة، إلا أنها بالمقابل تقر وتعترف بالتسيير الجبائي للمؤسسة.

ومن هنا نلاحظ أن التجنب الضريبي يختلف عن التهرب الضريبي وذلك من حيث الالتزام بالطرق القانونية لتخفيض العبء الضريبي، دون مخالفة التشريعات الضريبية المعمول بها، حيث أن التجنب الضريبي لا يعاقب عليه القانون بعكس التهرب الضريبي.

وتزداد الحاجة إليهما في ظل إرتفاع الشرائح الضريبية، وفي حال وجود غموض في القانون، وتنخفض الحاجة إليهما بزيادة العقوبات وبمستوى الرضا عن النظام الضريبي وفي دراسة[1] أجراها الباحثون (**Scholes, Wilson and Wolfson**) والتي أجريت حول إستجابة الشركات للانخفاض الذي طرأ على معدل سعر الضريبة الذي فرضه قانون ضريبة الدخل الأمريكي لسنة 1979م، والذي تم خفض الضريبة من (46%) إلى (34%) ولقد أكدت نتائج هذه الدراسة على أن الشركات كانت تتبع سياسات محاسبية معينة لتجنب دفع الضرائب في السنوات التي تفرض عليها سعر

[1]. عطاالله محمد حسن القطيش، مرجع سابق، ص.46.

ضريبي عالي (46%) وأن تقوم بدفع الضريبة في السنوات التي تفرض عليها سعر الضريبة الأقل (34%) وذلك أما عن طريق تأجيل الاعتراف بالإيرادات في سنوات الضريبة العالية إلى السنوات التي يحكمها سعر الضريبة الأقل.

يعتبر التسيير الجبائي جزءا من التسيير بصورة عامة وخاصة التسيير المالي الذي يهتم بالأمور المالية للشركة فهو يحدد الهدف ويرسم السياسات والإستراتيجيات الملائمة لتحقيق هذا الهدف، وتكمن أهمية التسيير الجبائي في أنه يجبر الإدارة على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة واستغلالها بصورة كفؤة وهو أيضا يجبر الإدارة على تحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق الخطة وتحديد الأسباب التي أدت لعدم تحقيق الخطة لأهدافها ومحاولة معالجتها.

وتقوم الحكومة على امتصاص جزء من النقدية عند جباية الضريبة يتوقف حجمها على أرباح المؤسسة وعلى الشكل القانوني للمؤسسة وعلى المجال أو النشاط الذي تمارسه المؤسسة وينتج عن هذه الجباية من وجه نظر المكلف أمران هما:[1]

- التأثير السلبي على السيولة لأن دفع الضريبة يشكل تدفقا نقديا إلى الخارج بالنسبة له؛
- التأثير على صافي الربحية لأن صاحب الضريبة تقتطع منه.

وحيث أن التسيير يعتبر أحد الوظائف العملية الإدارية التي يمارسها المدير أي كان موقعة في الهيكل التنظيمي، وإن نجاح أية مؤسسة يتوقف على الكفاءة التي يمارس بها المدير مختلف وظائفه من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة. وتتعدد مجالات التسيير التي يمكن ممارستها في مختلف مؤسسات الأعمال، يهمنا في موضوع هذه الدراسة ما يمكن أن يطلق عليه بالتسيير الجبائي والذي يتصل بالنواحي المالية للمؤسسة لما له من آثار ذات أهمية على التدفقات النقدية للمؤسسة بحيث أن الاستغلال الأمثل لأي من أوجه التسيير الجبائي سوف يعزز من قيمة المؤسسة وبقائها.

وبما أن أصحاب المؤسسة يهتمون بالمحافظة على سيولة ملائمة بالإضافة إلى إهتمامهم بتعظيم أرباحهم فإن هذا يعني أنهم يهتمون أيضا بتقليل قيمة ما يدفعونه من ضريبة أي أنهم يحاولون جهودهم لتجنب الضريبة لتقليل تدفقاتهم النقدية إلى الخارج محافظة منهم على سيولتهم من جهة و تعظيما لصافي أرباحهم من جهة أخرى. و من هنا لا بد للإدارة عند اتخاذ أي قرار أن تأخذ جميع البدائل بعين الاعتبار، وحيث أن المهمة الأساسية لعملية التسيير الجبائي تدور حول إمكانية تخفيض مبلغ الإلتزام الضريبي على المؤسسة أو تأجيل دفع أي جزء منه و يكون المفضل إذا إستطاعت المؤسسة عدم الدفع نهائيا.

ويساعد التسيير الجبائي الإدارة في تحقيق الاستخدام الأمثل للإمكانيات المتاحة و عليه فانه يمكن أن يحقق عددا من الأمور الآتية:

1- يساعد في التقليل من مبلغ الالتزام الضريبي أو قد يؤدي إلى تجنب دفع الإلتزام الضريبي عن طريق الاستثمار في مجالات معفاة من الضريبة؛

2- يساعد في إيجاد سياسة متوازنة من قبل الإدارة وتساعدها في الاستثمار بأنواعه المختلفة سواء كانت إستثمارات في الأصول أو استثمارات مالية؛

[1]. عطاالله محمد حسن القطيش، مرجع سابق، ص.51.

3- إن التسيير الجبائي يحقق الرقابة على التنفيذ و يسهل أعمال المتابعة، فمن خلال وجود تعليمات إدارية مستندة إلى الخطة الضريبية للمؤسسة يمكن تحقيق الرقابة و المتابعة في التنفيذ؛

4- يؤدي التسيير الجبائي إلى تحديد أهداف واضحة للعمل، بحيث يؤدي ذلك إلى جعل الأثر الضريبي من المتغيرات الواجب دراستها عند القيام بأي عمل من الأعمال في المؤسسة أو حتى دراسة ذلك الأثر على أي من موجودات و إستثمارات المؤسسة المالية؛

5- يساعد التسيير الجبائي على تحديد مراحل العمل والخطوات الواجب إتباعها، وكذلك إيجاد خطة عمل هادفة داخل المؤسسة، تحفز العاملين على الإلتزام بأعمالهم على أكمل وجه لتحقيق أهداف المؤسسة؛

6- الاستفادة من بعض المزايا التي يمنحها قانون ضريبة الدخل، أو قانون تشجيع الإستثمار، أو قانون مؤسسة المناطق الحرة أو قانون المدن الصناعية وغيرها.

ثانيا: القرار الطوعي للتسيير الجبائي: تتضمن عملية اتخاذ القرار إختيارا بين بديلين أو أكثر، أي بين عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف مرغوب بحيث يجرد إنعدام البدائل عملية التسيير من معناها.[1]

إن القرارات التي تنتج عن التسيير الجبائي هي قرارات تعكس إرادة المؤسسة وليست مفروضة عليها، وعليه لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي إذ لم تكن هناك خيارات وبدائل جبائية يمنحها المشرع للمؤسسة من اجل تسيير عملياتها المختلفة إذ يصبح الأمر في مثل هذه الحالة مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية التي يحددها التشريع والتنظيم.

❖ الفرع الثالث: أهداف التسيير الجبائي.

يسعى التسيير الجبائي إلى تحقيق الأهداف الثلاث التالية:

- البحث في ما إذا كانت المؤسسة تتعرض إلى مخاطر جبائية لم تتمكن من تحديها؛
- محاولة معرفة ما إذا كانت المؤسسة ليست تحت ضغط ضريبي أكبر من ذلك الذي ينتج عن الإطار القانوني الذي تعمل فيه؛
- تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيف الضرائب المستحقة؛
- تحسين مستوى التنبؤ والعقلنة الجبائية للخيارات الجبائية المعتمدة من طرف المسيرين.[2]

وبعبارة أخرى، يهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

- التحكم في العبء الضريبي؛
- تحقيق الأمن الجبائي؛
- ضمان الفعالية الجبائية؛
- خدمة إستراتيجية المؤسسة.

[1]. محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير**، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، لجزائر، 1995، ص.38.

[2]. Armel LIGER, Op;Cit, P.34.

1- تحقيق الأمن الجبائي: إن المخطر الجبائي من أهم أهداف التسيير الجبائي فالمسير ملزم بأن يتعامل بشكل جيد مع جباية العمليات الجارية التي تقوم بها المؤسسة بعد ذلك يمكنه الاهتمام بكيفية تخفيف العبء الضريبي و بهذا يتحقق هدفها ببقائها في وضعية قانونية اتجاه الضريبة و زيادة قدرتها على تشخيص التزاماتها الجبائية و استراتيجياتها و تقييمها.

من بين الإجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة من أجل ضمان أمنها الجبائي،تطويرا مهمة ودور المراجعة الجبائية الداخلية التي تمكن من:[1]

- تشخيص الإلتزامات الجبائية للمؤسسة؛
- تحديد الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها؛
- تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.

المخطر الجبائي هو الأثر السلبي الذي قد تتعرض له المؤسسة نتيجة إخلالها بإلتزاماتها الجبائية أو نتيجة أي سبب أخر يرتبط بجباية المؤسسة.

إن المشاكل الجبائية التي قد تحدث للمؤسسة هي من مسؤولية مديرية المحاسبة أو المالية في حالة عدم وجود مصلحة مختصة في الجباية، لكن هذا لا يعفي كل مسؤول في المؤسسة من تسيير حصته من المخطر الجبائي.[2]

2- التحكم في العبء الضريبي: إن إرتفاع الأعباء الجبائية يؤدي حتما إلى زيادة تكاليف المؤسسة مما يجعل التحكم فيها أمرا مهما للغاية وهذا يتحقق انطلاقا من العمل على تخفيض الضريبة والرفع من العبء الضريبي من خلال رفع الأرباح الناتج عن عدم الاستفادة من إمتياز جبائي آني.

كما أن المؤسسات تختلف في تعاملها مع التسيير الجبائي فهناك التي تكون في مرحلة نمو فتحصر اهتمامها فقط بكيفية تخفيض الضريبة أما المؤسسة التي تجاوزت هذا المستوى فاهتمامها يتعدى إلى كيفية الحصول على القروض وتحقيق الربح وذلك بتطبيق تسيير جبائي فعال؛

- البحث في ما إذا كانت المؤسسة ليست تحت ضغط ضريبي اكبر من ذلك الذي ينتج عن الإطار القانوني الذي تعمل فيه؛
- تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيف الضرائب المستحقة؛
- تحسين مستوى التنبؤ و العقلنة الجبائية المعتمدة من طرف المسيرين

3- الفعالية الجبائية: وهي تبرز من خلال صورتين هما:

- الفعالية الجبائية المباشرة: وتكون بواسطة إستغلال المؤسسة لمختلف الحوافز والامتيازات الجبائية المتاحة لها قانونا لتحقق وفرات مالية؛

[1]. Jacques DUHEM et Michel JAMMES, Op;Cit, P.26.
[2]. Armel LIGER, Op;Cit, P.34.

– الفعالية الجبائية غير المباشرة: وتظهر في التشريعات الجبائية التي تمنح مجالا لتعدد الخيارات القانونية المختلفة مما يؤدي إلى تحقيق هدفها الجبائي المراد وتوسيع رايتها الإستراتجية.

4– خدمة إستراتيجية المؤسسة: أن الجباية تتدخل في تحديد الخيارات الإستراتجية للمؤسسة وتعتبر كأحد محددات إتخاذ القرار مثل الشكل القانوني للمؤسسة مما يبين العلاقة الوطيدة بين الجباية والإستراتجية مما يجعلها هدف مهما من أهداف التسيير الجبائي ولذلك هي متغير جد مهم و أبرز مثال على ذلك هي: الضريبة.

المطلب الثاني: أسس وحدود التسيير الجبائي.

يتناول هذا المطلب أسس وحدود التسيير الجبائي في المؤسسة كما يلي:

❖ الفرع الأول: الأسس القانونية والإقتصادية.

إن التسيير الجبائي مؤسس على مبدأ متعارف عليه ومحل إجماع يتمثل في أحقية المكلف بالضريبة في إختيار الوضعية الجبائية الأفضل من خلال مبدأ "حرية التسيير الجبائي".

أولا: الأساس القانوني: إن القانون رقم 89-01 المؤرخ في 07 فيفري 1989 في المادتين 04 و 05 ينص على "يلتزم المسير بتحسين المردودية الاقتصادية و المالية للملك و ذلك من خلال تسييره بالمستوى المطلوب مع وجوب استخدام الوسائل اللازمة لتحقيق ذلك". أي الخيارات الجبائية الممنوحة من طرف المشرع و هذا يدل على مبدأ حرية التسيير الجبائي.

ثانيا: الأساس الإقتصادي: إن الأساس الاقتصادي يتمثل في مبدأ حرية تسيير المؤسسة أي تسيير المؤسسة للجباية الخاضعة لها كونها تعيش في محيط شديد المنافسة مما يجعلها تحاول تخفيض التكاليف بتقييم إختياراتها الجبائية وتتحمل عواقبها سواء كانت إيجابية أو سلبية و ليس لإدارة الضرائب الحق في التدخل في طريقة التسيير.

❖ الفرع الثاني: مبادئ التسيير الجبائي.

أولا: مبدأ الحرية في التسيير.

إن القرار ألتسييري يعتبر اختيارا من بين عدة بدائل متاحة قانونا و بمجرد تنفيذه يتوجب على إدارة الضرائب احترامه وعلى المكلف الالتزام به مثل: إختيار نمط الإهتلاك.

كما أن للمسير كامل الحق في الاستفادة من الامتيازات و الخيارات الموجودة في القانون نتيجة مهاراته التسييرية دون أن يصنف تصرفه ضمن محاولة القيام بالغش الضريبي. أي أن إدارة الضرائب لا يحق لها الحكم على نوعية التسيير بل على النتيجة الجبائية و صحتها فقط.

ثانيا: مبدأ عدم التدخل في التسيير.

التشريعات تبرز بشكل واضح أن القرار التسييري للمؤسسة غير قابل للنقد من طرف مصلحة الضرائب ما دامت تراعي النصوص التشريعية الجبائية فعلى سبيل المثال: يمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى الاستدانة حتى و إن كانت أموالها الخاصة كافية للتمويل، أي أن المشرع الجزائري قيد تدخل مصلحة الضرائب في شؤون المؤسسة في أربع أشكال هي: الإطلاع، الرقابة، التحقيق والمعاينة.

و يمكن تلخيص ما سبق ذكره في النقاط التالية:

- اختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية؛
- يستمد التسيير الجبائي فعاليته في توظيف سياسة التحفيز الضريبي في ترشيد قرارات المسير من خلال ارتكازه على:
  - أهمية الضريبة في حياة المؤسسة: و التي تترجم في الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة، و لهذا نجد أن كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يتجسد دائما في حجم مالي؛
  - تبني التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن للمسير من المفاضلة بين الاختيارات الجبائية المتعددة.

❖ الفرع الثالث: حدود التسيير الجبائي.

إن تسيير المؤسسة لجبايتها يجب أن يتم في ظل التقيد ببعض الحدود و التي تصنف إلى:

أولا: الحدود القانونية: فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانونيا، ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير:

- العقود والتصرفات القانونية التي تنجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح؛
- تشويه الطبيعة الحقيقة للعمليات كتخفيض قيم العقود و الصفقات؛
- التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود و الفواتير و المؤسسات الوهمية؛[1]
- التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل و العقد المقدم للإدارة، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع؛
- إستعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.

ثانيا: الحدود المالية: تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تنديتها.

المطلب الثالث: التصريحات الجبائية وتقييم فعالية التسيير الجبائي.

[1]. M.COZIAN, **Les Grands Principes De La Fiscalité Des Entreprise**, 2eme ed, litec Droit, Paris, 1986, P.29.

نعرض في هذا المطلب مختلف أنواع التصريحات الجبائية وتقييم فعالية التسيير الجبائي في المؤسسات الإقتصادية من خلال ما يلي:

❖ الفرع الأول: التصريحات الجبائية.

إن المؤسسات الإقتصادية مجبرة وملزمة بتقديم مختلف التصريحات المحددة قانونا والمتمثلة في النماذج التي تقدمها الإدارة الجبائية، والهدف من ذلك هو الضبط القانوني لمكان توقيع الضريبة على مجموع المداخيل الخاضعة والإرباح المحققة.

أولا: التصريح بالوجود.

يهدف التصريح بالوجود إلى التعريف بالمؤسسة حديثة النشأة لدى مصلحة الضرائب، ويكون ها التصريح مرفقا بجملة من الوثائق وهي:[1]

- طلب خطي من المعني (المؤسسة محل التصريح) يقدم إلى مصلحة الضرائب موطن التكليف لإثبات الوضعية الجبائية؛
- نسخة من شهادة الميلاد الأصلية للمسير أو لأعضاء المؤسسة؛
- ملئ نموذج التصريح بالوجود المقدم من طرف الضرائب و يبقى على المكلف بالضرائب أن يكتتب بهذا الملف إلى إدارة الضرائب التابع لها في أجل أقصاه 30 يوما من تاريخ الإنشاء و يضاف إلى كل هدا العقد التأسيسي للمؤسسة.

ثانيا: التصريحات المرتبطة بنشاط المؤسسة.

تتحدد التصريحات المرتبطة بنشاط المؤسسة على عنصرين هامين، التصريح بالنتائج ورقم الأعمال، اللذان يستعملان كأساس لتحديد قيمة الضرائب والرسوم على رقم الأعمال المحقق، لهذا فالمشرع الجبائي ألزم على المؤسسات بالإكتتاب قبل الفاتح من أفريل من كل سنة، بالنتائج المحققة خلال السنة المالية الفارطة، حيث يتم التصريح في شكل نماذج مقدمة من طرف إدارة الضرائب المختصة إقليميا، ويتضمن الربح أو العجز المحقق خلال السنة، كما يمكن تمديد التاريخ المحدد إلى أجل أقصاه 03 أشهر وهذا بعد تقديم التبريرات اللازمة بناءا على قرار من الوزير المكلف بالمالية.[2]

إضافة إلى التصريح السالف الذكر فإن التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات يتضمن الملاحظات التالية:

الميزانية وجمع الجداول الملحقة بها. وهذا حسب الملف المقدم من طرف إدارة الضرائب، هذا إلى جانب التصريحات المنصوص عليها في المادة: 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي:

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة:183، معدلة بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 1997.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة:151.

- يجب على مسيري المؤسسات المكلفين بالضريبة الذين يحققون أرباحا من خلال ممارسة المهن الحرة غير التجارية والذين يدفعون أثناء ممارستهم لنشاطهم أتعاب وأتاوى عن براءات ورخص وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والمقر وغير هذا من التكاليف إلى أشخاص لا ينتمون إلى مستخدميهم المؤجرين؛
- أن يصرحوا بهذه المبالغ في كشف يبين ألقاب وأسماء المستفيدين وعناوين شركاتهم والمبالغ التي يقبضها المستفيد، هذا التصريح يكون مرفقا بالتصريح السنوي للنتائج؛
- جدول خاص بكشف السيارات السياحية؛
- جدول الرسم على النشاط المهني (خاص بالمؤسسات التي لها عدة فروع في بلديات مختلفة)؛
- جدول المداخيل المحصلة من الفروع في الخارج ومصاريفها؛
- أما في حالة عدم قيام الشركة بأي نشاط خلال السنة المالية الماضية فإنها تضع تصريحا بالنتائج متضمن عبارة "**لاشيء**" إضافة إلى ما سبق فإن التصريح السنوي يجب أن يرفق بكل المعلومات المتعلق بزبائن المؤسسة ضمن جدول خاص والمتمثل في:

1. أسماء الزبائن؛
2. عناوينهم التجارية والشخصية؛
3. رقم تسجيلهم في السجل التجاري؛
4. رقم التعريف الجبائي؛
5. مبلغ عمليات البيع المحققة.

ويتعين على كل المكلفين بالضريبة تقديم تصريح عن كل مؤسسة فرعية، أو وحدة تستغلها المؤسسة في كل بلدية من بلديات إقامتها.[1]

كما أن المكلف بالضريبة إذا لم يتجاوز المبلغ المسدد خلال السنة مبلغ 50.000 دج بإمكانه أن يقدم تصريحه في السنة الموالية، كل 03 أشهر وأن يقوم بالتسديد خلال 20 يوما الأولى التي تلي الفصل المدني.[2]

هذا وبالإضافة إلى مما سبق يتعين على المكلفين بالضريبة تقديم الوثائق المحاسبية والإثباتات الضرورية لتدقيق التصريحات عند كل طلب من مفتشية الضرائب.

ثالثا: الإلتزام بالتسديد.

تختلف طرق تسديد الضرائب والرسوم بإختلاف كل صنف من الضريبة.

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة: 224.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة: 225.

1- الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

تقوم المؤسسات الخاضعة لهذه الضريبة بدفع أربعة أقساط خلال السنة، كما تعبر هذه الأقساط كتسبيقات حيث تقوم بتسديدها تلقائيا دون سابق إنذار، وهذا خلال 20 يوما الأولى من الأشهر: فيفري/ أوت/ نوفمبر/ من كل سنة، حيث يتم دفعها لصندوق قابض الضرائب المختلفة المؤهل لتحصيل هذه التسبيقات.[1]

كما أن المشرع الجبائي قد حدد أقساط هذه التسبيقات بـ : (1/5) أي خمس الضريبة المستحقة للسنة الماضية، أما حالة المؤسسات حديثة النشأة فإن التسبيقات المقدمة تكون محسوبة على الحاصل المقدر بـ: 5% من رأسمال الإجتماعي للمؤسسة.

أما في حالة ما إذا كان مبلغ التسبيقات المدفوع يفوق الضريبة المستحقة، أو أن المؤسسة حققت خسارة خلال تلك السنة، وأثبتت ذلك فعلا ففي هذه الحالة يخصم الفائض المقدم الأداءات اللاحقة أو يتم إرجاع المبلغ لصالح المؤسسة، حسب المادة: 364 من قانون الضرائب المباشرة، المعدلة بموجب المادة: 15 من قانون المالية لسنة 1995.

2- الرسم على النشاط المهني (TAP).

يتعين على المؤسسات المعنية بهذا الرسم الدفع الشهري للمبالغ المستحقة على رقم الأعمال المحقق، كما أنه يجب عليها إبراز بوضوح جزء رقم الأعمال الذي يستفيد من التخفيض عند تطبيق الأحكام الخاصة به، كما يجب دعم التصريح بجدول يتضمن كل المعلومات المتعلقة بالزبائن المتعاملين مع المؤسسة.

غير أنه يمكن التسديد ثلاثيا إذا كان رقم الأعمال السنوي يتراوح بين 50.000 دج أو 80.000 دج (الدفعات المستحقة) أو بين 15.000 و 30.000 دج بالنسبة للإيرادات المهنية، ففي هذه الحالة يتم الدفعات المستحقة خلال 20 يوما من الشهر الذي يلي الفصل المدني الذي تحقق خلاله رقم الأعمال، أو الإيراد المهني الخام.[2]

كما يرفق كل دفع بجدول إشعار بالدفع يؤرخ ويوقعه القائم بالدفع ويجب أن يتضمن البيانات التالية:

- الفقرة التي تحقق فيها رقم الأعمال؛
- الإسم واللقب واسم المؤسسة والعنوان وطبيعة النشاط الممارس أو المهنة؛
- رقم تعريفي المادة الرئيسية للضريبة المباشرة؛
- رقم بطاقة التعريف الجبائية؛
- طبيعة العمليات – المبلغ الإجمالي المحقق خلال الشهر أو الفصل – مبلغ رقم الأعمال الذي يستفيد من تخفيض؛
- السنة المعتمدة لحساب الدفع؛
- مبلغ الدفع.

أما في حالة عدم حصول الدفع يجب إيداع إشعار يتضمن عبارة "**لا شيء**" مع بيان أسباب عدم حصول الدفع حسب الشروط المنصوص عليها قانونيا.

---

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة: 365.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة: 359، معدلة بموجب المادة: 32 من قانون المالية لسنة 1996.

3- الرسم على القيمة المضافة (TVA).

حسب المادة: 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال فإنه على كل شخص (طبيعي أو معنوي) يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يسلم أو يرسل قبل اليوم العشرون (20) من كل شهر أو ثلاثي إلى قابض الضرائب المختلفة الذي يوجد بمقره أو إقامته الرئيسية في دائرة إختصاصه كشفا يبن فيه العمليات الخاضعة للضريبة وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت حسب هذا الكشف.[1]

غير أنه إذا كان مبلغ الرسوم الذي تستوجب الدفع الفوري أقل من الحقوق في العشرين يوما الأولى التي تلي الثلاثي المدني،[2] كما أن للمكلف بالضريبة في حالة ما لم يقم بأية عملية متعلقة بالرسوم على رقم الأعمال أن يقدم للأعوان المختصين بيانا يحمل عبارة "**لا شيء**".

رابعا: آجال تقديم التصريحات.

تختلف آجال تقديم تصريحات الضرائب والرسوم بإختلاف كل صنف من الضريبة، كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (04): مختلف التصريحات الجبائية والآجال المستحقة.

تعيين التصريح	نظام الإخضاع	مكان تقديم التصريح	موعد تقديم التصريح
التصريح بالوجود لـ IBS و لـ IRG	-	مفتشية الضرائب التابعة لها المؤسسة	30 يوم من بداية النشاط
التصريح الشهري لـ TAP و لـ IRG صنف الأجور والرواتب	الحقيقي	مفتشية الضرائب التابعة لها المؤسسة	قبل 20 يوم من الشهر الموالي
التصريح بالدخل الاجمالي IRG	الحقيقي	مفتشية الضرائب التابعة لها المؤسسة	قبل 01 أفريل من كل سنة
التصريح بـ TAP	الحقيقي	مفتشية الضرائب مكان تواجد النشاط	قبل 01 أفريل من كل سنة
التصريح بالأرباح المحققة	الحقيقي	مفتشية الضرائب مكان تواجد النشاط	قبل 01 أفريل من كل سنة

المصدر: الدليل التطبيقي للتصريحات العامة للضرائب.

❖ **الفرع الثاني: تقييم فعالية التسيير الجبائي.**

إن إلمام المسير بعناصر الضريبة المطبقة ثم دراستها بتمعن وإدراجها في قراراته، كلها عوامل تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في ظل خضوع ضريبي اقل و بصفة قانونية، وهو ما يبرز فعالية التسيير الجبائي والتي تتجلى مظاهرها في:

أولا: تحسين الأداء الجبائي.

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المادة: 79 الفقرة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال معدلة بموجب المادة:83 من قانون المالية لسنة 1996.

[2]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المادة: 78 من قانون الرسم على رقم الأعمال معدلة بموجب المادتين:61 و62 من قانون المالية لسنة 1995.

فالمسير مطالب بترقب و تقدير العبء الجبائي ثم تقييم الاختيارات الجبائية التي تمنحها الأنظمة الجبائية[1] ومحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان في تعزيز قدرة التمويل للمؤسسة لان عدم تمكين المؤسسة من الاستفادة من حرية جبائية ممنوحة يعتبر خطأ تسييريا كما يتوجب على المسير استيعاب أن الضريبة هي تكلفة و يجب تسييرها كبقية التكاليف ، وعليه أن لا يكتفي بالبحث عن أحسن حل جبائي فقط و إنما يمتد بحثه إلى كيفية تعظيم نتائج الاختيار الجبائي بانتقاء الاختيار الذي يضاعف الامتيازات المالية و يخفف العبء على المؤسسة و من القرارات التي قد يتخذها لتحقيق ذلك :

- تخفيض النشاط الذي يخضع لتوقيع ضريبي مرتفع لتجنب الحد
- اختيار الطبيعة القانونية للمؤسسة و التي يتحقق معها اقل خضوع للضريبة و هكذا تمكن عملية إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار من:

– الحصول على امتيازات الجبائية و المالية

– إن انتقاء الاختيارات الجبائية يتم في إطار القانون مما يحقق الفعالية المالية و الجبائية و القانونية .

ثانيا: تجنب الخطر الجبائي.

وهو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة و أهم وضعيات هذا الخطر.

– **الإمتناع أو التأخر في إيداع التصريحات:** حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها.

– **الغش في التصريح:** حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات.

– **عدم مراقبة الاختيارات الجبائية:** إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياه المالية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي عند عدم توفر شروط الاستفادة منه أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه . ويترتب على ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من الامتياز و إخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية و التي تعد بمثابة تكاليف إضافية.

ومن حالات الخطر الجبائي حسب النظام الضريبي الجزائري التكاليف الإضافية التالية:

1– التكاليف الإضافية المتعلقة بالتصريحات:

- **عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات:** وتشمل ما يلي:

الجدول رقم (05): عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في الإيداع.

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخر في إيداع التصاريح
التصريح بالوجود	30.000دج	30.000 دج
التصريح الشهري الموحد نموذج (G50)والتصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.	إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25% من الحقوق المستحقة كعقوبة	* مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 10% على الحقوق المستحقة. * مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة 20%.

المصدر: قانون الضرائب المباشرة.

- **عقوبات الغش في التصريحات:** في حالة الغش في تصريحات المؤسسة فإنها تتعرض إلى العقوبات التالية:[1]

- 10% زيادة عن الحقوق عندما تكون الحقوق المغفلة لا تتجاوز 50.000 دج؛
- 15% زيادة عن الحقوق عندما تزيد الحقوق المغفلة عن 50.000 دج و تقل عن أو تساوي 200.000 دج؛
- 25% زيادة عن الحقوق عند تجاوز الحقوق المغفلة 200.000 دج.

وفي حالة اللجوء إلى أساليب الغش مثل البيع بدون فاتورة لإخفاء المبالغ التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة، أو تقديم وثائق مزورة للاستفادة من تخفيض أو إعفاء، وتعمد تقييد العمليات الوهمية في السجلات المحاسبية تطبق العقوبات التالية:

- 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها لا يتجاوز 5.000.000 دج؛
- 200% على الحقوق عند تجاوز الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج.

2- التكاليف الناتجة عن اختيارات جبائية خاطئة:

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة:193.

يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض في إطار نظام دعم الاستثمار ، إعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل 04 سنوات إبتداء من تاريخ إختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام تحفيزي، ويترتب على عدم احترام هذه الأحكام إسترداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية نسبتها 30%.[1]

وبشكل عام فان كل إنتقاء جبائي لا يلتزم بشروطه يترتب عليه إسترجاع الامتيازات مع تطبيق العقوبات المحددة من قبل التشريعات الضريبية.

خلاصة.

يتضح من هذا الفصل والذي ناقش بالتحليل من خلال ثلاثة مباحث فرعية النقاط الأساسية حول أساسيات المحاسبة الضريبية ومتطلبات التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية، حيث عالج المبحث الأول عموميات حول الضرائب والرسوم في المؤسسة الإقتصادية، ثم عالج المبحث الثاني الإطار النظري للمحاسبة الضريبية في المؤسسة الإقتصادية، وتعرض المبحث الثالث لأهمية ومتطلبات التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية.

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المادة: 4.

ومن خلال العرض السابق يتضح أنه توجد علاقة بين الممارسات المحاسبية والممارسات الضريبية كون الضريبة ساهمت في تطور مهنة المحاسبة، وهذا ما لاحظناه في المعيار المحاسبي الدولي رقم (**12**)، فالمحاسبة الضريبية تعتبر بمثابة حلقة الوصل بين التشريع المالي والمبادئ العامة للمحاسبة، حيث أنها تقوم على مبادئ المحاسبة المالية، ويمثل بعدا عن تلك المبادئ المعترف بها، بالرغم من أن لقوانين الضرائب دورا كبيرا في مجال عملها، ويمكن القول في هذا الصدد: أنه ليس للمحاسبة الضريبية مبادئ علمية خاصة بها إنما تستند في أدائها لمهامها على مبادئ المحاسبة المالية محاولة التوفيق بينها وبين متطلبات التشريع الضريبي، والتي قد تخرج عن مكان تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

كما أن المحاسبة الضريبية ترتبط إرتباطا وثيقا بالمحاسبة نظرا لأن معظم الضرائب تقاس بمقدرة الممول على دفعها، ولذلك يتجه لها المختصون في التسجيل المحاسبي لتساعدهم في قياس تلك المقدرة. كما تتصل الضريبة إتصالا وثيقا بعلم المحاسبة من خلال تحديد الوعاء الضريبي.

كما يتبين أيضا أن الضريبة ليست مجرد إلتزامات يجب أن تخضع لها المؤسسة، فهي بالإضافة إلى ذلك، توفر مجالا من الحركة ناتج عن المرونة التي تتميز بها التشريعات الضريبية والتي عادة ما تسمح ببعض الهوامش (الخيارات والبدائل الجبائية التي يمنحها المشرع) التي تسمح للمؤسسة بالمساهمة في تشكيل وضعيتها الجبائية والتحكم في القرارات التي لها تأثير مباشر على وضعيتها المالية ولذلك فإن إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار أو ما يصطلح عليه التسيير الجبائي يقدم إسهامات بارزة في ترشيد القرارات المالية للمسير ويتجلى ذلك في دوره في تنويع مصادر التمويل، وتدنية تكاليف استخدامها، وهو ما ينعكس ايجابيا على مردودية المؤسسة، كما أنه يجنب المؤسسة تحمل التكاليف الجبائية الإضافية الناجمة عن عدم احترام أو جهل القوانين الضريبية. كما أن إدراج العامل الجبائي في القرارات أداة لتقييم كفاءة المسيرين لأن عدم استفادة المؤسسة من المزايا الجبائية الممنوحة يعتبر من الأخطار التسييرية الجسيمة فالثقافة الجبائية للمسير تمكنه من تعظيم إستغلال القانون الضريبي لفائدة المؤسسة و تنبيهه لأخطار التي يمكن أن تقع فيها، وتوضيح الاختيارات التي يجب انتقائها و من ثم فإنها توفر له قاعدة صحيحة لاتخاذ القرار السليم.

الفصل الثالث:

الإصلاح المالي المحاسبي وأثره على الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية

مدخل:

من أجل مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي وإنفتاحها على العولمة من خلال إنضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، حاولت ومنذ تخليها على الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق القيام بإصلاحات إقتصادية، والتي مست عدة جوانب، من بينها إصلاح النظام المحاسبي بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 والذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، وهذا ما أدى إلى عدم إعتماده من طرف الشركات الأجنبية لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق قوائمه المالية مع معايير المحاسبة الدولية، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستويين الوطني والدولي، وهذا من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) المتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

لقد طرأت عدة تغيرات بسبب الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)، وهذا ما أثر بدوره على أداء الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، ومن هنا تأتي أهمية دراسة أثر الإصلاح المالي المحاسبي على الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية.

وهذا ما يتم التطرق إليه في المباحث التالية:

المبحث الأول: إصلاح المخطط المحاسبي الوطني (PCN).
المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في الجزائر.
المبحث الثالث: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي والقواعد الجبائية.

المبحث الأول: إصلاح المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني (PCN) أول خطوة في مجال ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، وقد جاء ليحل محل النموذج المحاسبي الفرنسي الذي كان سائدا، والذي كان يتماشى مع الواقع الاقتصادي الليبرالي الذي يعتبر الربح فيه هو الهدف الأساسي الذي يحدد ويوجه السياسات الاقتصادية على المستويين الجزئي والليبرالي.

وتفاديا كذلك لأوجه القصور التي ميزت المخطط المحاسبي الفرنسي مع بداية الستينات، تدارك المخطط المحاسبي الجزائري تناقضاته ومشاكله واتجه نحو إتباع مسار آخر مغاير يتفق مع التوجهات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية التي كان النظام الجزائري آنذاك يسعى إلى تجسيدها من خلال المخططات التنموية التي شرع في تطبيقها انطلاقا من نهاية الستينات من القرن الماضي.

المطلب الأول: عموميات حول المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

المخطط المحاسبي الوطني (PCN) هو قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة وهي مصنفة في إطار جدول محدد مع إختلاف الحسابات التي يمكن أن تنشأ حسب نشاط المؤسسة وحجمها، وخصوصياتها، ولهذا اقتضت الضرورة إلى توحيد جميع هذه القوائم على كافة المؤسسات، وإعطائها صبغة وطنية ليبسط ويوحد محاسبة مختلف المؤسسات ليجلب منفعة وفائدة للمؤسسة ومصالح الدولة والأشخاص الآخرين الدين لهم علاقة بالمؤسسة.[1]

❖ الفرع الأول: نشأة وتطور المخطط الوطني المحاسبي (PCN).

بعد الاستقلال ورثت الجزائر العديد من الأنظمة كان من بينها المخطط المحاسبي العام لسنة 1947 والذي تم مراجعته سنة 1957، وفي إطار سياسة التأميم والتحرر التام من الاستعمار، والتوجه نحو الاقتصاد الاشتراكي، أصبح إعداد مخطط محاسبي وطني يلبي هذه الاحتياجات ضرورة ملحة ، وبهذا بدأت أول محاولة لتغيير المخطط في سنة 1964، حيث اقتصرت على إنشاء بعض الحسابات وتغير أسماء البعض الأخر،[2] وفي سنة 1969 كلفت السلطات السياسية وزارة المالية بإجراءات إصلاح المخطط المحاسبي العام،[3] ولهذا الغرض تم إنشاء لجنة في شهر ماي من سنة 1971 تقوم بتحضير دليل محاسبي جديد يتماشى مع الحتميات الجديدة، هذه اللجنة تابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة والذي تم تأسيسه لتنظيم مهنة المحاسبة وإعداد مخطط محاسبي وطني جديد.

لتحقيق هذه الأهداف قامت الشركة الوطنية للمحاسبة بتكوين فريق عمل من أجل المساعدة في إعداد قواعد تسير عليها المحاسبة، حيث قامت بجرد حاجات مستخدمي المحاسبة لكل من الشركات والمؤسسات المالية والمحاسبة الوطنية

[1]. يعقوب عبد الكريم، **أصول المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص.45.

[2]. حمزة طارق، مرجع سابق، ص.115.

[3]. عبد الله بوغابة، ترجمة سميرة حازوري، **المحاسبة العامة**، الديون الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996، ص.43.

وإدارة الضرائب، كما قامت بدراسة بعض التجارب الخارجية ومجالات تطبيق المخطط المحاسبي فيها، ثم قامت باقتراح مشروع على اللجنة الوطنية (لجنة التقييس التابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة) موضحة فيه القواعد الخاصة بالمخطط الوطني للمحاسبة، وتقرر ما يلى:

- استشارة كل الشركات العامة التي يتراوح عدد عمالها بين 50 عامل وأكثر؛
- انتقاء فوج عمل يحضر قائمة خاصة لتحديد مختلف الوثائق المستخدمة في المحاسبة.

بعد قيام لجنة التقييس التابعة للمجلس الأعلى بأخذ الاقتراحات السابقة، تم طرح مسودة المشروع وبعد فحصه من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة تم تبنيه في نوفمبر 1973 إلا أن الصدور الرسمي للمخطط المحاسبي الوطني، كان وبموجب الأمر رقم 75-35 في 29 أفريل 1975، ثم تبعه صدور قرار وزاري في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

كما يحدد المرسوم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 كيفية تطبيق المخطط المحاسبي أي تنظيم، ضبط، تنسيق وتسوية المعلومات الاقتصادية لدى المؤسسات والشركات التجارية الخاضعة لنظام الضرائب على الأرباح التجارية والصناعي.[1]

شهد المخطط المحاسبي أربع (04) إضافات منذ سنة 1975 هي:

- المنشور 185F/CE/89/047 المؤرخ في 24 ماي 1989، المتعلق بالتسجيل المحاسبي للعمليات المرتبطة بالاستقلالية الذاتية للمؤسسات؛
- المنشور F635/DC/CE/90/046 المؤرخ في 11مارس 1990، المتعلق بالتسجيل المحاسبي لمشاركة العمال في أرباح الشركات، حيث ركز هذا الأمر على التسجيلات المحاسبية اللازمة لهذه العملية؛
- التعليمة 001/95 بتاريخ 02 أكتوبر 1995، المتعلق بتنسيق محاسبة أموال المساهمات، الذي يعالج مناهج التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بأموال المساهمات؛
- التعليمة 518/MF/DGC المؤرخة في 02 أفريل 1997، المتعلق بالتسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقدير حيث توضح هذه التعليمة الحسابات الفرعية لحساب: 15 فرق إعادة التقدير، وكيفيات تسجيلاته المحاسبية[2].
- القرار الوزاري رقم 99/21 المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، الذي يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

كما تم مع إصدار (05) خمس مخططات محاسبية قطاعية تتعلق بـ:

- القطاع الزراعي الصادر سنة 1987؛
- قطاع التأمينات الصادر سنة 1987؛

[1]. سعدان شبايكي، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص.12.

[2]. منصور عبد الكريم، **المحاسبة العامة**، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992، ص.61 .

- بناء والأشغال العمومية الصادر سنة 1988؛
- القطاع السياحي الصادر سنة 1989؛
- القطاع البنكي الصادر سنة 1992؛

تقدم هذه الخمس مخططات عموما قائمة الحسابات، شرح المصطلحات وقواعد سير الحسابات والوثائق الشاملة الخاصة، ونشير إلى أن أي واحد من هذه المخططات لم يتناول المحاسبة التحليلية.

❖ الفرع الثاني: أهداف المخطط الوطني المحاسبي (PCN).

إن التنمية التي عرفها الاقتصاد الوطني بعد الاستقلال تطلبت مخطط محاسبي يساير الاقتصاد الموجه ويعوض النظام المحاسبي الفرنسي، الذي أصبح لا يساير التنمية ولا يلبي حاجيات البلاد، حيث أن المخطط المحاسبي الوطني يأخذ بعين الاعتبار احتياجات المؤسسات المصرفية ذات الدور الاستراتيجي، وكذلك يأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الخاصة المركزية للتخطيط.

حيث يهدف كل مخطط محاسبي إلى توحيد المصطلحات، قائمة الحسابات، وآليات سيرها وطرق التقييم ثم إعطاء نماذج الوثائق الشاملة (المتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج وجدول حركات الذمة).

وفي بعض الأحيان ملحقاتها التي يتم إعدادها في نهاية كل دورة محاسبية كما جاء به المخطط المحاسبي الوطني، وهذا من أجل تسهيل:

- العمل المحاسبي بالدرجة الأولى، أي تسجيل ومعاملة البيانات المحاسبية وإعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة؛
- مهمة مراجعة ومراقبة الحسابات (الداخلية والخارجية)؛
- مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب؛
- مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية والتخطيط؛
- عملية التحليل المالي لأوضاع ونتائج المؤسسات؛
- مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم.

ويجمع المخطط الوطني للمحاسبة الحسابات التي تعطي معلومات عن كل الأحداث التي تبرز من خلال الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة.

كما تسجل المحاسبة التدفقات الحقيقية، والتدفقات المالية، وبالتالي يصبح من الضروري جمع المعلومات التي لها نفس الطبيعة، وعلى سبيل المثال من المفيد جدا معرفة قيمة الاستثمارات المشتراة خلال فترة من بين كل المشتريات التي قامت بها المؤسسة خلال نفس الفترة.

حيث تم الاتفاق على إتباع ترتيب موحد للمعلومات وقد قسم المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) إلى 8 أصناف:[1]

[1]. محمد بوتين، **المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص.03.

- مختلف الموارد اللازمة لإنطلاق المؤسسة ولسيرها في المراحل القادمة تسجل على مستوى الصنف الأول (**الأموال الخاصة**)؛
- الإستعمالات المطابقة للسلع الإستثمارية والتي ستستغل من قبل المؤسسة لعدة سنوات تسجل في الصنف الثاني (**الإستثمارات**)؛
- الاستعمالات المطابقة للبضائع والموارد واللوازم والمنتجات المصنوعة والموجودة في آخرة الفترة تسجل في الصنف الثالث (**المخزونات**)؛
- الحقوق أو الذمم الناتجة عن المبادلات بين المؤسسة ومختلف الأعوان الاقتصاديين تسجل في الصنف الرابع (**الحقوق**)؛
- الموارد المقدمة من قبل أعوان اقتصاديين تسجل في الصنف الخامس (**الديون**)؛
- تسجيل التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال دورة الاستغلال في الصنف السادس (**النفقات**)؛
- تسجيل الإيرادات التي تتحصل عليها المؤسسة خلال الفترة في الصنف السابع (**الإيرادات**)؛
- تتواجد نتائج المؤسسة في الصنف الثامن (**النتائج**).

❖ الفرع الثالث: خصائص المخطط الوطني المحاسبي (PCN).

صدر المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) في إطاره القانوني بالمرسوم 35-75 المؤرخ في 29 أفريل 1975، وقرار متعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة المؤرخ في 23 جوان 1975 وهذه النصوص لها الطابع التخطيطي.

يطبق المخطط الوطني على جميع المؤسسات وفقا للمادتين: 01 و02 من الأمر الصادر بتاريخ 29 أفريل 1975:[1]

المادة الأولى: يكون المخطط المحاسبي إلزاميا بالنسبة:

- المنظمات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي.
- شركات الاقتصاد المختلط.
- المؤسسات مهما كان شكلها والخاضعة لنظام الضريبة حسب الفائدة الحقيقية، كما يمكن أن يوسع المخطط الوطني للمحاسبة ليشمل مؤسسات أخرى غير مذكورة أعلاه.

المادة الثانية: يطبق المخطط الوطني للمحاسبة بفعل قرار من وزارة المالية لقطاعات نشاطات خاصة (نشاطات ذات صبغة تتميز عن النشاطات الأخرى).

- يعتمد الترقيم على مبدأ التصنيف العشري، فلكل حساب أساسي رقم خاص.
- رقمت الأصناف من 01 إلى 08، ويتضمن الترقيم ثلاثة أرقام:
  - رقم المئات ويوافق رقم الصنف؛
  - رقم العشرات ويوافق رقم الحساب الرئيسي؛
  - رقم الآحاد وهو رقم ترتيبي.

[1]. وزارة الاقتصاد، **مبادئ المحاسبة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص.56.

المطلب الثاني: نقائص المخطط الوطني المحاسبي (PCN).

عوض المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975 المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 بهدف إعطاء الدولة أداة للتخطيط والتسيير، إلا أن تطبيقه على أرض الواقع من طرف المستعملين نتج عنه عدة ثغرات ونقائص والتي ظهرت بصورة واضحة بعد توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي، وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات المتعددة الجنسيات لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق قوائمه المالية مع المعايير المحاسبية الدولية، ولقد تمحورت دراستنا حول نوعين من النقائص:

- نقائص متعلقة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي الوطني.
- نقائص متعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني.

❖ الفرع الأول: نقائص متعلقة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

إن طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني تظهر العديد من التقصير على مستوى الجانب النظري من حيث الإطار المفاهيمي، المصطلحات المستعملة والحسابات المركبة.

1- التقصير المفاهيمي: يتعلق الأمر بالإطار المفاهيمي، الأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية وأيضا المبادئ المحاسبية والتنسيق المحاسبي. يعطي النطاق الحالي للمخطط المحاسبي الوطني امتيازا لمعلومات الاقتصاد الكلي والإحصاء عن طريق عرض وتصنيف وترتيب البيانات المحاسبية حسب طبيعتها وعلى سبيل المثال فإن إعداد جدول حسابات النتائج يسهل حساب الناتج الخام والقيمة المضافة...الخ.[1]

غير أنه على المستوى الدولي هدف المحاسبة هو تلبية إحتياجات العديد من المستعملين للمعلومة المحاسبية كالمستثمرين، المساهمين، الملاك...الخ.

كما أن المبادئ المحاسبية غير معبر عنها بشكل واضح ولم يتم إعطاء تعاريف واضحة لبعض المفاهيم مثل: الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، التكاليف.

2- غياب فكرة الحسابات المركبة على مستوى المخطط: يطبق الدليل المحاسبي الوطني في صيغته الأصلية على المؤسسات الصغيرة ولا يشير إلى المجمعات التي من أجلها تم تأسيس المعايير المحاسبية الدولية، وهذا سواء من الجانب المحاسبي أو المنهجي.[2]

إن مشروع الدليل المحاسبي للشركات القابضة يفرض إستعمال نفس القواعد على المجمعات مع منح هذه الشركات التي لها مساهمات في الخارج إمكانية تجميع حساباتها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

كما يجب الإشارة إلى أن عدد المؤسسات الملزمة بتجميع حساباتها والناشطة بالجزائر ضئيل جدا حيث يفرض القانون هذا الإجراء إلا على المؤسسات المسعرة في البورصة.

---

[1]. Imad Rezzag Labza, **Nécessité D'adapte Le Plan Comptable National Aux Nouvelles Exigences International**, Mémoire PGS comptabilité, ESC, 2004, P.67.

[2]. تقرير لجنة إصلاح المخطط الوطني المحاسبي، 1999، ص.09.

❖ الفرع الثاني: نقائص متعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

تتعلق هذه النقائص بالإطار المحاسبي وتصنيف الحسابات، الوثائق الشاملة، الجرد الدائم وقواعد التقييم، التعاريف وقواعد سير الحسابات ومعالجة بعض العمليات، الوثائق المحاسبية للمحاسبة الجبائية.

1- الإطار المحاسبي: لم يعط المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بعض الحسابات نذكر منها:

- **المجموعة الأولى:** رأس المال المسدد وغير المسدد، المؤونات النظامية.....الخ؛
- **المجموعة الثانية:** المصاريف الموزعة على عدة سنوات، الاستثمارات المالية، الصيانات الكبرى، القرض الإيجاري....الخ؛
- **المجموعة الرابعة:** مؤونة نقص قيمة المجمعات، الفوائد الواجبة التحصيل، نواتج للقبض، إعانات للقبض....الخ؛
- **المجموعة الخامسة:** الديون المخصصة للعطل المدفوعة...الخ؛
- **المجموعة السادسة:** المنح العائلية، منح التمدرس، الإمتيازات حسب طبيعتها الممنوحة للمستخدمين.

2- تصنيف وتبويب الحسابات:

- لا يوجد أي تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة، وبين الخصوم الجارية وغير الجارية؛
- إن تصنيف الديون والحقوق حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها ومدة الوفاء بها جعل عملية التحليل المالي صعبة؛
- لقد تم تعريف المجموعات الثانية والثالثة والرابعة على أساس نظرة قانونية؛
- المؤسسة لا تسمح بإعطاء أدوات الإنتاج وعدم الفصل بين أصول الاستغلال والأصول خارج الاستغلال، وعدم تقديم السلع المستعملة في الاستغلال والتي هي ليست ملك للمؤسسة؛
- تعالج مصاريف البحث والتطوير على أنها مصاريف إعدادية، وليس على أساس أنها قيم معنوية، حيث أن القيم المعنوية محددة بشهرة المحل وحقوق الملكية الصناعية والتجارية؛
- تم إدراج بعض القيم المنقولة ضمن عناصر حساب حقوق الإستثمارات كسندات المساهمة وسندات التوظيف على أساس أنها قيم قصيرة الأجل في حين تم تعريف استثمارها على أساس قيم دائمة؛
- مخصصات المؤونات الخاصة بتدهور قيمة المخزونات والحقوق تعتبر كعناصر خارج الاستغلال، في حين أنها لا تبرز أي خصائص استثنائية في الحياة الجارية للمؤسسة؛
- توجد بعض الاستثناءات في مبادئ الترقيم، يتعلق الأمر بحساب 46 تسبيقات الاستغلال وحساب 56 ديون الاستغلال حيث أن الحسابين : 468 و568 لا يمثلان حقوق أو ديون على المؤونات أو الإهتلاكات كما أن حساب 469 لا يمثل حقوق خارج الاستغلال؛

هذه النقائص المنهجية ليس لها تأثيرات سلبية على سير الحسابات، لكن هذا دليل على أن تصميم المخطط المحاسبي غير كامل.

3- الوثائق الشاملة:

يبلغ عددها 17 جدولا مهما كان حجم ونشاط المؤسسة، ونظرا لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية فان كل المؤسسات حتى الصغيرة منها ملزمة بتقديم كل المعلومات المقدرة في المخطط المحاسبي الوطني؛

- **الميزانية:** شكل الميزانية لا يقدم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة، فللقيام بعملية المقارنة لابد من الرجوع إلى الجداول التفسيرية.
- **جدول حسابات النتائج:** هنا أيضا الشكل الذي يقدم فيه جدول حسابات النتائج لا يقدم معطيات عن نشاط الدورة السابقة، كما أن جدول حسابات النتائج لا يسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية ولا يقدم بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى الدولي.
- **جداول الملاحق:** جدول حركات الذمة ليس بجدول التمويل وليس بجدول التدفقات النقدية، ولا يميز بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار والتدفقات المالية، في المقابل يسمح بإجراء مقارنة بالدورة السابقة الغائبة في الميزانية والضرورية في عملية التحليل المالي؛

- جدول الأموال الخاصة: يعطي تحليل على أساس أصل الأموال الخاصة وليس على أساس تغيرات الأصول الصافية؛

- الجداول الأخرى: من 4 إلى 15 تتضمن تحليل عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج حسب طبيعتها؛

- الجداول التفسيرية: لا يبدو لها فائدة للمؤسسة وشركائها لأنها تشكل تحليل مفصل حسب طبيعة عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، ولا تسمح أيضا بتقدير أحسن لوضعية المؤسسة، حيث تعتبر هذه الجداول أكثر نفعا للمحاسبة الوطنية بتزويدها بالمعلومات لانجاز المجاميع الكلية.

4- الجرد الدائم:

لقد فرض المشرع الجزائري على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها أن تتبع طريقة الجرد الدائم من أجل متابعة مخزونها، ورغم أن هذه الطريقة قد لا تتناسب وإمكانيات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات، المبيعات، المخزونات، وتعدد النشاطات والبعد الجغرافي لبعض الوحدات يبرز صعوبة إستعمال الجرد الدائم في المؤسسات.[1]

5- قواعد التقييم:

إعتمد المخطط المحاسبي الوطني (PCN) التكلفة التاريخية كطريقة للتقييم، لكن لم يوصي بطرق التقييم عند تاريخ الجرد، حيث أنه لا توجد أي طريقة أوصى بها المخطط لتقييم مدخلات ومخرجات المخزون، وأعطيت الحرية للمؤسسات في اختيار الطريقة الأكثر توافقا مع خصائص المخزون.

لم يتناول المخطط المحاسبي الوطني تعريف كل من تكلفة الحيازة، تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، المصاريف الملحقة، الأعباء المباشرة وغير المباشرة.

[1]. Samir MEROUANI, **l'application des normes IFRS en Algérie**, Mémoire de fin d'étude, I.E.D.F, Koléa, Tipaza, 2006, P.20.

المخطط المحاسبي لم يدقق في تحديد طرق حساب الإهتلاك، ولم يحدد معادلات الإهتلاك وإجراء تكوين المؤونات لنقص المخزونات والحقوق المشكوك فيها.

6- التعاريف وقواعد سير الحسابات:

إن قواعد سير الحسابات وجيزة جدا، وإن تعريف بعض الأصناف وتسمياتها لا تتطابق مع محتواها.

- المجموعة الأولى: تحتوي ضمن عناصرها حسابات الارتباط بين الوحدات، نتائج رهن التخصيص ومؤونات الخسائر والتكاليف التي لا تتضمن وسائل تمويل متاحة أو متروكة تحت تصرف المؤسسة؛

- المجموعة الثانية: مصطلح المصاريف الإعدادية لا يعكس محتوى هذا الحساب، لأن بعض المصاريف ملتزم بها بعد بداية استغلال المؤسسة (كمصاريف التطوير)، غير أن مصطلح المصاريف الإعدادية يمثل مصاريف مدفوعة مسبقا قبل بداية أي نشاط؛

- المجموعة الرابعة: تحتوي على حسابات لا تتضمن حقوق وهي: حسابات الخصوم المدينة، المصاريف المدفوعة مسبقا، النفقات في انتظار التحميل والكفالات؛

- المجموعة الخامسة: تحتوي على حسابات لا تمثل أبدا الديون كحسابات الأصول الدائنة.

7- معالجة بعض العمليات:

لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بعض العمليات نذكر منها: القرض الإيجاري، العمليات بالعملة الأجنبية، الاستثمارات المعنوية، الاندماج، العطل المدفوعة الأجر، تكاليف البحث والتطوير، تغير الطرق المحاسبية، التزامات التقاعد...الخ.[1]

المطلب الثالث: إصلاح النظام المحاسبي الجزائري.

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من قبل البنك الدولي، هده العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد.

❖ الفرع الأول: أهم التعديلات المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

تعتبر التعديلات المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) إعادة النظر في التنظيم المحاسبي والعمل على تطويره وفق المتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية من أهم العوامل للمحفظة على فعلية هذا التنظيم في أداء دوره، وتلبية الطلب على المعلومة المحاسبية التي تعرف تغيرا من حيث الكمية والنوعية، وفيما يخص الإصلاحات المحاسبية التي كان من المفترض أن تتماشى مع تغيرات البيئة الاقتصادية التي شهدتها الجزائر. حيث يمكن القول بأن المخطط المحاسبي لم يشهد إصلاح بل تم إصدار بعض التعليمات والمراسيم لتنظيم ممارسات محاسبية محدودة.

[1] Samir MEROUANI, Op;Cit, P.21.

أولا: إعادة التقييم.

جاءت هذه العملية كنتيجة للأوضاع الاقتصادية التي تتطلب إعادة هيكلة المؤسسات، والشروع في برامج الخوصصة، حيث كانت هذه العملية إعادة تقييم جزئية، نتج عنها إجراءات ينبغي تسجيلها محاسبيا، من حيث خضوعها للضرائب وتأثيرها على النتيجة ورأس المال. والمراسيم التنفيذية المتعلقة بإعادة التقييم هي:

- مرسوم تنفيذ رقم 90-103 الصادر بتاريخ 27 مارس 1990؛
- مرسوم تنفيذي رقم 93-250 الصادر بتاريخ 24 أكتوبر 1993؛
- مرسوم التنفيذي رقم 96– 336 الصادر بتاريخ 12 أكتوبر 1996؛

ثانيا: تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة وتجميع الحسابات والمجمعات:

صدر هذا التعديل وفق القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، حيث ألزم الشركات القابضة بالخضوع لأحكام هذا القرار في مسك محاسبتها وإعداد وثائق الملخصات وتقديمها، ويتكون المخطط المحاسبي من:

- مدونة الحسابات؛
- مصطلحات تفسيرية و قواعد استعمال الحسابات الخاصة المتعلقة بالتجميع؛
- وثائق الملخصات؛

هذا التعديل لم يمس بمحتوى المخطط في حد ذاته، وإنما أضاف بعض الحسابات التي لم تكن موجودة من قبل.[1]

❖ الفرع الثاني: مراحل إصلاح النظام المحاسبي الجزائري.

إن إصلاح النظام المحاسبي الوطني الجزائري جاء نتيجة للتغيرات التي حدثت كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتغيرات التي سوف تحدث خصوصا مع إنضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC)، هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.[2]

إن عملية تحديث المخطط المحاسبي الوطني (PCN) (إنجاز مشروع التعديل) مولت من طرف البنك العالمي، حيث إنطلقت هذه العملية في بداية الثلاثي الأول لسنة 2001 وإنتهت في ظرف 12شهر، أي في نهاية الثلاثي الأول من 2002، من طرف فريق عمل فرنسي وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني لـ 1975 إلى مخطط محاسبي جديد للمؤسسة (PCE) مع تعاون بشكل محدود مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)(المؤسس سنة 1966 تحت رعاية وزارة المالية).[3]

---

[1]. جمال عمورة، **نظرة على أهم المعايير الدولية في ظل التحويلات الإقتصادية في الجزائر**، مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي، العدد: 02، المدرسة العليا للتجارة (ESC)، الجزائر، 2007، ص.100.

[2]. شعيب شنوف، **التغيرات المحاسبية بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات**، الملتقى الوطني حول: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، المنعقد بجامعة عنابة، 21-22 نوفمبر 2007.

[3]. الشريف ريحان، فارح زهرة، **مشروع SCE الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الوطني حول: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، المنعقد بجامعة عنابة، 21-22 نوفمبر 2007.

وقد مرت عملية تحديث المخطط المحاسبي الوطني (PCN) (إنجاز مشروع التعديل) من خلال تشكيل لجنة لهذا الغرض ولتحديد متطلبات الإصلاح المناسبة قامت اللجنة بإعداد البرنامج التالي:[1]

- **المرحلة الأولى**: تشخيص لحالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني؛
- **المرحلة الثانية**: إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد؛
- **المرحلة الثالثة**: إجراء تكوين على المخطط المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية؛
- **المرحلة الرابعة**: المساعدة على تحسين وتنظيم عمل المجلس الوطني للمحاسبة؛

بعد تشخيص تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، تم إقتراح ثلاث خيارات ممكنة:

- إجراء تعديلات على المخطط المحاسبي الوطني بحيث يتناسب مع تغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- تكيف المخطط المحاسبي الوطني مع معايير المحاسبة الدولية؛
- إنجاز مخطط محاسبي جديد يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية

حيث تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، الذي تباينت أرائهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين:[2]

- **الفريق الأول**: فضل الإحتفاظ بمدونة حسابات المخطط المحاسبي الوطني وإجراء التعديلات المطلوبة حسب المعايير الدولية، هذا لتقليل الآثار السلبية على الممارسة المحاسبية والتعليم المحاسبي؛
- **الفريق الثاني**: فقد أبدا قبوله لمقترح الخبراء الفرنسيين، والذي يقترب من المخطط المحاسبي الفرنسي؛

تم إرساء مشروع للنظام المحاسبي وهذا بعد إجراء التعديلات المقترحة الناتجة عن تقييم خبراء المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري والتي تم التوصية بها خلال إنعقاد الجمعية العامة في 27 ماي 2002.

المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في الجزائر.

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والذي يعمل على تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر، ومتطلبات المعاير المحاسبية الدولية.

---

[1]. طارق حمزة، مرجع سابق، ص.163.

[2]. مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية،جامعة الجزائر، 2004 غير منشورة، ص.174.

المطلب الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر.

يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية (IAS/IFRS).

❖ الفرع الأول: مفهوم النظام المالي المحاسبي (SCF).

عرف القانون11-07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية:[1]

« المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجا عته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ».

ويعرف كذلك: « إن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ».

يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

نشير أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من النظام الأنجلوساكسوني، ومدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG)، ويتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص هي:[2]

– يرتكز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛

– الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات؛

– يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة تمكن من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة. وتشمل الكشوف المالية على ما يلي:

– الميزانية؛

– جدول حسابات النتائج؛

---

[1]. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 74، بتاريخ 25 نوفمبر2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة:03، ص.03.

[2]. صلاح حواس، **المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي**، دار هومة، الجزائر، 2006، ص.22.

- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

و بالنسبة لمجال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) فإنه يشمل الفئات التالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

كما يستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية، وهذا خلال سنتين ماليتين متتاليتين:[1]

- رقم الأعمال : 3 ملايين دينار ويشمل مجموع النشاطات الرئيسية والثانوية؛
- عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

وعدد مستخدميها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

❖ الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي (SCF).

هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:[2]

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الإقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- المساعدة على نمو مرد ودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛

[1]. وزارة المالية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد سقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، المادة رقم 2.

[2]. ثناء القباني، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص.15.

– يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها شفافيتها؛

– يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛

–إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛

– يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛

– يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛

– استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛

– النظام المحاسبي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

❖ الفرع الثالث: مبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF).

لقد تبنى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي:

1– مبدأ إستقلالية الدورات: إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط؛

2– مبدأ الأهمية النسبية: تكون المعلومة ذات معنى، أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم؛[1]

3– مبدأ الحيطة والحذر: ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف؛

4– مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة له؛

5– مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل عناصر الأصول في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها، لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة؛

6– مبدأ عدم المقاصة: المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية، أو بين عناصر الإيرادات والنفقات في حساب النتيجة غير مسموح بها، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها في نص قانوني محدد.[2]

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة رقم: 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تحديد كيفيات تطبيق أحكام القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 26 ماي 2008.

[2]. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 74، بتاريخ 25 نوفمبر2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة:15، ص.08.

7- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة، ودوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، ويبرر الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم ويجب الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية؛

7- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: يعتبر هدا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، فمثلا من خلال هدا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.[1]

أما عن مستعملو المعلومة المالية حسب النظام المحاسبي الجديد هم:

- المسيرين؛
- أعضاء الإدارة والهياكل الداخلية للمؤسسة؛
- أصحاب رؤوس الأموال (مساهمين، بنوك...)؛
- الإدارة الضريبية؛
- مورين، زبائن وعمال؛
- التأمين والجمهور.

❖ الفرع الرابع: دوافع الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المالي المحاسبي الجديد (SCF).

إن المخطط المحاسبي الوطني السابق والمطبق منذ سنة 1975 وضع ليستجيب لإحتياجات الإقتصاد الاشتراكي الذي إنتهجته الجزائر آنذاك، وعندما إتجهت الجزائر إلى إقتصاد السوق من خلال مختلف الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة منذ الثمانينات من القرن العشرين، والتي ساهمت في ترقية المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات. لذلك أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، بحيث أنه لا يستجيب لاحتياجات المؤسسات والمساهمين من حيث المعلومات المحاسبية، ويمكن تلخيص دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في العناصر التالية :

- إنتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة) قصد الإلتزام بالمعايير الدولية؛
- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع إحتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛
- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح؛

[1]. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة بوداود، الجزائر، 2008، ص.17.

– إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي إرتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد.

المطلب الثاني: الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المالي المحاسبي الجديد (SCF).

أولى مظاهر الإختلاف التي يحملها النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) عن المخطط المحاسبي الوطني (PCN) تتمثل في إعتماد مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات (المؤسسات الاقتصادية) التي لا يتجاوز رقم أعمالها مستويات معينة، وإلزام باقي المؤسسات بتطبيق قواعد النظام الجديد.

الواقع أن هذا التوجه قد ساهم في تخفيف العبء على الكثير من المؤسسات التي لا يتطلب الإفصاح عن نشاطها الإلتزام بقواعد النظام الجديد الذي قد يكون غير ذي جدوى نتيجة تكلفة التشغيل. أما بالنسبة للمؤسسات المعنية بقواعد النظام الجديد فإنها عمليا سوف تواجه بالنسبة للحسابات السنوية مشكلة مزدوجة:

– تحويل أرصدة الحسابات المعدة وفق قواعد المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي الجديد؛

– مقارنة حسابات سنة 2010 المعدة وفق النظام الجديد (SCF) مع حسابات سنة 2009 المعدة وفق قواعد المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

يذكر أنه تم الفصل في الطرق التي يجب على المؤسسات إعتمادها بشكل موحد لضمان التجانس في حسابات هذه المؤسسات خاصة وأن هذا الأمر يقضي بإعتماد محاسبة مزدوجة في مرحلة إنتقالية خلال سنة 2009. وكذلك بالنسبة لتحويل أرصدة حسابات سنة 2009 المعدة وفق النظام القديم إلى حسابات النظام الجديد التي أدخلت عليها تغييرات جذرية سواء تعلقت بهندسة هذه الحسابات وتفريعاتها وطبيعتها والمبادئ التي تحكم عملها وحركتها.

وتعد التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 أول دليل عملي يضبط وينظم عملية التحول من النظام القديم إلى النظام الجديد وقد جاءت نتيجة للمشاكل المطروحة في عملية الإصلاح خاصة باب الاجتهادات عند المؤسسات لتصور الحلول المناسبة للتحول وهو ما سوف ينتج عنه بالضرورة إختلافات كبيرة ومهمة قد يكون لها تأثير بالغ على القراءة وفهم القوائم المالية لهذه المؤسسات وإمكانية ضمان المقارنة بينها.

إن الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يقتضي الالتزام بمجموعة من الشروط التي وضعها النظام المحاسبي المالي، وهذا من أجل ضمان الحد الأدنى من المعلومات ذات النوعية الجيدة، و من أجل ضمان الشفافية لمستعملي القوائم المالية حتى تكون هذه الأخيرة معدة وفقا للمعايير قابلة للمقارنة مع الدورات السابقة، لذا يجب التقيد بما جاء في معيار الإفصاح المالي رقم (01) والخاص بتطبيق المعايير المحاسبة الدولية، فإن أي مؤسسة تقوم بتطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية لأول مرة يجب عليها تطبيق المعايير بأثر رجعي

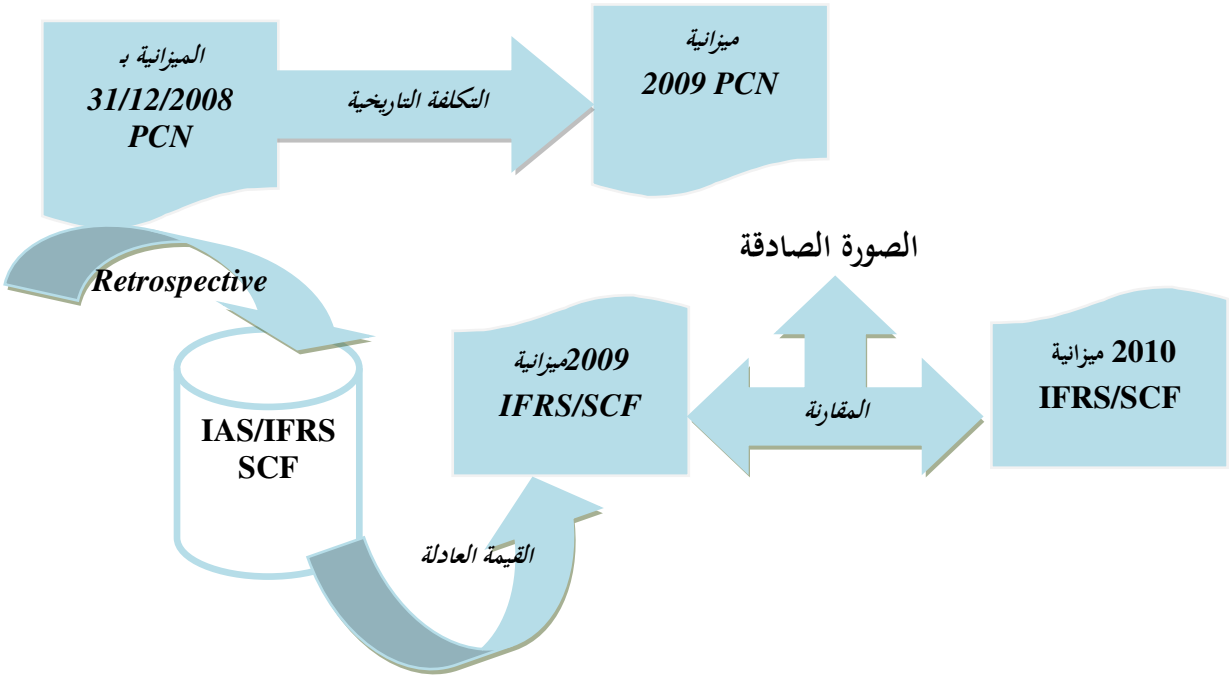
(Retrospective) لعناصر الميزانية، كذلك يجب على المؤسسة أن تمسك في السنة الأولى أو ما تعرف بالمرحلة الإنتقالية (فترة الإصلاح الأولى) محاسبتين؛ الأولى حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والثانية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).

و وفقا لمبدأ المقارنة على المؤسسة أن تضع مقاربة بين النظام القديم و النظام الحالي لإظهار حالتها المالية وأدائها المالي وتدفقات الخزينة في القوائم المعدة لأول مرة وفقا للنظام المحاسبي المالي الحالي، وعلى المؤسسة أن تقدم في قوائمها المالية مقارنة بين الأموال الخاصة في الميزانية حسب (SCF) وحسب (PCN) عند تاريخ الإنتقال وعند تاريخ آخر ميزانية معدة وفقا للنظام القديم وكذلك بالنسبة لجدول حساب النتيجة.

هذه المقارنات يجب أن تكون جد مفصلة حتى تسمح لمستعملي القوائم المالية بفهم أهم التعديلات في الميزانية وحساب النتيجة مع إبراز تصحيح الأخطاء الموجودة في الميزانية وفي القوائم المالية وفقا للنظام القديم، إضافة إلى المعلومات المتعلقة بتدهور الأصول وإستعمال القيمة العادلة كتكلفة مقدرة.

و يمكن أن نلخص مرحلة التطبيق الأولي في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): مراحل إعداد الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF).



المصدر: من إعداد الباحث بناء على المعلومات المقدمة من مسؤولي قسم المالية والمحاسبة بالمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

قبل البدء في عمليات السنة التي تم فيها تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة إتباع الخطوات التي جاءت بها التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، ومن أجل الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) تقوم المؤسسة الإقتصادية بإتباع الخطوات التالية:

- **إعداد مخطط محاسبي جديد حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)؛**

وذلك تبعا للمرسوم الصادر في 26 جويلية 2008 المثبت لقواعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث يقتضي على المؤسسة أن تمتلك مخطط محاسبي جديد يتماشى وهيكلها، ونشاطها وإحتياجاتها لمعلومات التسيير، فالنظام المحاسبي المالي الجديد يوفر إطار محاسبي على رقمين أو ثلاثة أرقام في إطار تقنين عشري.

- **تشخيص برنامج لمعالجة المعلومات المحاسبية؛**

عملا بالمرسوم التنفيذي رقم 10/09 المؤرخ في 07 أفريل 2009 المثبت لقواعد مسك المحاسبة بوسائل الإعلام الآلي، تقوم المؤسسة بتشخيص برنامج لمعالجة المعلومات المالية والمحاسبية، من أجل التأقلم مع خصائص النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) أو الإبقاء على البرنامج السابق مع إدخال التعديلات اللازمة على الإعدادات الخاصة بالنظام الجديد بغية تطويره وجعله أكثر ملائمة وتناسقا.

- **إعداد جدول مطابقة للحسابات من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)؛**

تقوم المؤسسة بإقفال ونشر حساباتها في 2009/12/31 وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وبموازاة ذلك تقوم خارج الوثائق المحاسبية الرسمية بإعداد جدول من خلال إستعمال ورقة الإكسيل (Excel) مطابقة الحسابات من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى الحسابات التي تناسبها وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).

ومن أجل سلامة المطابقة تقوم بوضع حسابات إنتقالية للحسابات التي لا تجد ما يقابلها في النظام الجديد بصفة إستثنائية إلى حين وضعها في أقسام حساباتها المعنية وترصيدها بواسطة الحسابات الملائمة أثناء مرحلة إعادة المعالجة، ويتم التوصل إلى تساوي مجموع أرصدة الموازنة (Balance Générale) وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).

وفي هذا الإطار يتم إعادة تصنيف عناصر الميزانية قبل إقفال حسابات السنة المالية لـ 2009 حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) وفق الشروط التي حددتها قواعد تقديم القوائم المالية كما يلي:

- أصول ثابتة (أصول غير جارية)؛
- أصول متغيرة (أصول جارية)؛
- الأموال الخاصة؛
- خصوم ثابتة (خصوم غير جارية)؛

- خصوم متغيرة (خصوم جارية).

➢ **إعداد الميزانية الإفتتاحية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في 01 جانفي 2010 (قبل المعالجة)؛**

بمجرد ما يكون برنامج معالجة المعلومات المالية والمحاسبية جاهز ومتلائم مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، وبعد إعادة تصنيف الحسابات يسمح لنا ميزان المراجعة (Balance Générale) المعد وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) بفتح أول ميزانية حسب النظام الجديد في 01 جانفي 2010 قبل الشروع في إعادة معالجة الأرصدة التي تخص سنة 2009 وما قبلها.

➢ **إعادة معالجة أرصدة حسابات النظام الجديد في 01 جانفي 2010؛**

بعد إعداد الميزانية الإفتتاحية قبل إعادة المعالجة في 01 جانفي 2010 حسب الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، قامت المؤسسة في إعادة معالجة أرصدة التي تخص سنة 2009، كما هو مقرر في التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، ومن بين هذه المعالجات:

- تسجيل مؤونات الإلتزام بالتقاعد لسنة 2009؛
- إعادة تجزئة تجهيزات الإنتاج كل جزء بمدة إهتلاك معينة؛
- القيام بإختبارات نقص قيمة الإستثمارات عندما تكون القيمة المستردة للإستثمار أقل من القيمة المحاسبية الصافية (VNC).

➢ **إعداد الميزانية الإفتتاحية حسب النظام الجديد بعد إعادة المعالجة؛**

التعديلات الناتجة عن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، تقيد في حساب الأموال الخاصة (ح/**11**) في الميزانية الإفتتاحية لـ 01 جانفي 2010.

➢ **إعداد القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) مقفلة في 31 ديسمبر 2010.**

بعد تجميع حسابات سنة 2010 وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، وبعد الإنتهاء من عمليات التقييد المحاسبي والإنتهاء من إعادة معالجة الأرصدة التي تخص ما قبل السنة المالية 2010، تقوم المؤسسة بإجراء تقييمات لاحقة لتاريخ الإقفال 2010/12/31 لعناصر الأصول والخصوم حسب قواعد التقييم التي وضعها النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).

المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (SCF).

سنحاول في هذا المطلب إبراز أثر الإصلاح المالي المحاسبي على التنظيم المحاسبي بالإضافة إلى أثره على القواعد الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي وذلك بعد إستعراضها وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ولذلك سنتعرض إلى ما يلي:

❖ الفرع الأول: التعاريف والإطار المفاهيمي وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (SCF).

إن طريقة تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) تظهر العديد من الإيجابيات على مستوى الجانب النظري من حيث الإطار المفاهيمي، والتي جاءت لسد النقائص والثغرات الموجودة في النظام المحاسبي السابق (PCN) ولتلبية إحتياجات العديد من المستعملين للمعلومة المحاسبية كالمستثمرين، المساهمين، الملاك...الخ.

1- الأصول: هي عبارة عن موارد مراقبة من طرف المؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، وينتظر منها تحقيق مزايا اقتصادية مستقبلية، كما أن عناصر الأصول موجهة لخدمة نشاط المؤسسة بشكل دائم سواء كانت متداولة أو ثابتة، وعليه فإن الأصل يمكن أن:[1]

- يكون مستعمل لإنتاج منتوج أو أداء خدمة مثلما هو الحال للاستخدامات الثابتة ومخزون المواد الأولية.
- أن يستبدل بأصل آخر مثل مخزون المنتجات، الحقوق...الخ.
- أن يستعمل لترصيد خصم معين(نقدية).
- أن يوزع للمساهمين(نقدية).

ونتقسم الأصول بدورها إلى:

- **أصول ثابتة (أصول غير جارية)**: تتكون من الإستثمارات المعنوية، الإستثمارات المادية، الأصول المالية، المساهمات.
- **أصول متغيرة (أصول جارية)**: تتكون من المخزونات والحقوق والإستعمالات المماثلة، الخزينة ومايعادلها.

2- الخصوم: هي كل الإلتزامات والمطالب الحالية للمؤسسة، والتي تكون نتيجة أحداث سابقة، حيث أن خروجها من ذمة المؤسسة يؤدي إلى خلق موارد التي تترجم في شكل منافع اقتصادية، وعليه يتم ترصيد المطالب بالطرق التالية:

- تسديد نقدي؛
- تحويل إلى أصل؛
- تقديم خدمات؛
- تحويل الإلتزام إلى إلتزام آخر؛
- التطهير المالي الذي يعني تحويل الالتزام إلى حصص من رأس المال المؤسسة.

ونتقسم الخصوم بدورها إلى الأموال الخاصة، خصوم ثابتة (خصوم غير جارية) وخصوم متغيرة (خصوم جارية)؛

[1]. يوسف حريزي، **تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2010، ص.45.

- **الأموال الخاصة:** وهي ما تبقى من الأصول بعد تغطية الخصوم الجارية وغير الجارية، أي هي عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم الثابتة والمتداولة، على عكس المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي يعتبر الأموال الخاصة جزء من الأصول؛
- **خصوم ثابتة (خصوم غير جارية):** وهي تعهدات على المؤسسة للغير وتستحق بعد أكثر من سنة من تاريخ الميزانية، ويتضمن هذا البند قروض سندية، قروض مالية طويلة الأجل، قروض أخرى طويلة الأجل، المؤونات، الإعانات؛
- **خصوم متغيرة (خصوم جارية):** وهي تعهدات على المؤسسة للغير وتستحق بعد أقل من سنة من تاريخ الميزانية، وهي تتكون من الموردون والقروض المتعلقة بهم، ديون الضرائب، باقي عناصر الخصوم المتداولة.

3- النواتج: يعرفها النظام المحاسبي المالي على أنها الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة أو في شكل انخفاض في المطلوبات مثل عمليات بيع المنتجات أو تقديم الخدمات وفوائد وأرباح السندات والأسهم وإيرادات حقوق الامتياز والإيجار.[1]

4- الأعباء: يعرفها النظام المحاسبي المالي على أنها إنخفاضات أو نقصان المزايا الاقتصادية أثناء الدورة، في إطار نقص الأصول وزيادة الخصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

5- النتيجة الصافية: يعرفها النظام المحاسبي المالي على أنها تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية، كما يمكن الإشارة إلى أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر التكاليف والإيرادات للدورات السابقة، وحدد رقم الأعمال على أنه مبيعات البضائع والمنتجات المباعة للمواد والخدمات مقيمة بسعر البيع.

❖ الفرع الثاني: التنظيم المحاسبي وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (SCF).

لقد حددت المواد من 10 إلى 24 من القانون 11/07 التنظيم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، وأهم ما جاء فيها:[2]

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.
- تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية؛
- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية؛

[1]. سعد بوراوي، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IAS/IFRS**، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير محاسبة دولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي17-18 جانفي 2010.

[2]. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 74، بتاريخ 25 نوفمبر2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

- تحرر الكتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج؛
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة؛
- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداءا من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية؛
- يرقم رئيس محكمة المنشأة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد؛
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

❖ الفرع الثالث: قواعد التسجيل المحاسبي وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (SCF).

تتمثل المبادئ العامة للتسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات والتكاليف) فيما يلي:[1]

- يجب أن تسجل كل التعاملات المتعلقة بالأصول، الخصوم، رؤوس الأموال، النواتج والتكاليف؛
- غياب التسجيل المحاسبي لا يمكن تبريره أو تعديله بأي معلومة أخرى مكتوبة أو مرقمة؛
- يسجل الأصل في الميزانية إذا كان من الممكن أن يعود على المؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية، وتكلفته أو قيمته يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها؛
- يسجل الخصم في الميزانية إذا كان من المحتمل تسديد الالتزام الذي يمثله هذا الخصم، ينتج عنه خسارة مزايا اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وإذا كان مبلغ هذا التسديد يمكن تقييمه بصفة موثوق فيها؛
- يسجل الإيراد في حساب النتيجة عندما تحدث زيادة في المزايا الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة في الأصول أو نقص في الخصوم، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها؛
- يسجل العبء في حساب النتيجة عندما يحدث نقص في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بنقص في الأصول أو زيادة في الخصوم، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.

❖ الفرع الرابع: سير وخريطة الحسابات وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (SCF).

لقد حدد النظام المحاسبي المالي (SCF) قائمة حسابات إجبارية تساعد على تبني معلومات مالية مطابقة للمعايير الدولية. ويمكن إبراز العمليات المتعلقة بالميزانية وكذا جدول حساب النتيجة كمايلي:[2]

[1]. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 74، بتاريخ 25 نوفمبر2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

[2]. يوسف حريزي، مرجع سابق، ص.54.

1 – العمليات المتعلقة بالميزانية: موزعة على خمسة أصناف، تسمى بحسابات الميزانية، ويتكون الإطار المحاسبي لحسابات الميزانية من ما يلي:

- **الصنف الأول:** حسابات رؤوس الأموال.
- **الصنف الثاني:** حسابات الأصول الثابتة.
- **الصنف الثالث:** حسابات المخزونات.
- **الصنف الرابع:** حسابات الغير.
- **الصنف الخامس:** حسابات مالية.

2 – **العمليات المتعلقة بجدول حساب النتيجة:** موزعة على صنفين من الحسابات تسمى بحسابات التسيير، ويتكون الإطار المحاسبي لحسابات التسيير من ما يلي:

- **الصنف السادس:** حسابات الأعباء.
- **الصنف السابع:** حسابات النواتج.

إن الأقسام (0، 8، 9) غير مستعملة في إطار هذه الحسابات، حيث يمكن للوحدات إستعمالها بكل حرية من أجل متابعة محاسبتها التسييرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو حسابات خالصة محتملة ليس لها مكان ضمن أصناف الحسابات من (1 إلى 7).

من خلال ذلك نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي (SCF) قد سهل العمل المحاسبي ليتوافق والمتطلبات المالية والمحاسبية الدولية، كما أنه قام بتعريف الأصناف وتسمياتها لجعلها تتطابق مع محتواها على عكس النظام المحاسبي السابق (PCN).

المبحث الثالث: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي والقواعد الجبائية.

إن تبني النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في إطار المعايير المحاسبية الدولية يشكل تغيرا جذريا مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، سواء في الجانب التصوري أو على مستوى مدونة الحسابات، قواعد التقييم وسير الحسابات، وكذا القواعد الجبائية.

المطلب الأول: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على القوائم والكشوف المالية.

لمعرفة أثر الإصلاح المالي المحاسبي على القوائم المالية سوف نقوم بعملية المقارنة بين القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي (PCN) وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) المطابق للمعايير الدولية، سنتطرق إلى أهم الإختلافات فيما يخص شكل ومحتوى القوائم المالية.

❖ الفرع الأول: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على عناصر الميزانية.

عند مقارنة الميزانية في كل من النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN) نجد:

الجدول رقم (06): عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)	المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975
تتكون الميزانية حسب (SCF) من 5 مجموعات، في الأصول نجد: 1- الأصول غير الجارية؛ 2- الأصول الجارية. في الخصوم نجد: 3- الأموال الخاصة؛ 4- الخصوم غير الجارية؛ 5- الخصوم الجارية. تعتمد الميزانية حسب المعايير الدولية على معيارين للتصنيف هما المعيار الوظيفي والمعيار السيولي بالنسبة للأصول والاستحقاق بالنسبة للخصوم.	تتكون الميزانية حسب (PCN) من أصناف: 1- الأموال الخاصة؛ 2- الاستثمارات؛ 3- المخزونات؛ 4- الحقوق؛ 5- الديون؛ تعتمد الميزانية حسب (PCN) على معيار درجة السيولة المتزايدة في ترتيب الأصول ومعيار درجة الاستحقاق المتزايدة في ترتيب الخصوم، لكن هذا المعيار غير محترم تماما، فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة استثمارية كسندات المساهمة.

المصدر: صلاح حواس، مرجع سابق، ص.215.

1- الميزانية في المخطط المحاسبي الوطني (PCN): تتكون الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني من خمس (05) أصناف: الأموال الخاصة، الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، الديون. تعتمد الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) على معيار درجة السيولة المتزايدة (تصاعديا) في ترتيب الأصول ومعيار درجة الإستحقاقية المتزايدة في ترتيب الخصوم لكن هذا العيار غير محترم تماما، فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة إستثمارية كسندات المساهمة.

2- الميزانية في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF): تتكون الميزانية حسب معايير المحاسبة الدولية من خمس (05) مجموعات:

– في الأصول نجد: الأصول غير الجارية، الأصول الجارية؛

– في الخصوم نجد: الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، الخصوم الجارية.

تعتمد الميزانية حسب معايير المحاسبة الدولية على معيارين مزدوجين للتصنيف المعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية حسب كونها تنتهي إلى أحد الدورات المالية:

- دورة الاستثمار ⟵ الأصول غير الجارية؛
- دورة الاستغلال⟵ الأصول الجارية، الخصوم الجارية؛
- دورة التمويل⟵ الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية.

وإنطلاقا من ذلك يمكن ذكر أهم الإختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN) كمايلي:

– حسب القواعد الجزائرية فإنه يجب تقديم الميزانية في شكل جدول تخطيطي، وهو جدول لا يسمح بعملية المقارنة مع الدورة السابقة، وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) فإنه لا يشير إلى نموذج العرض غير أنه يلزم بتقديم على الأقل فترة للمقارنة.[1]

– في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) يتم تصنيف الأصول حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الإستحقاق، أما في النظام الجديد فيتم التصنيف حسب الجاري وغير جاري، فالأصول غير الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في أجل يتجاوز 12 شهر بينما الأصول الجارية هي التي يتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهرا التالية لتاريخ الإقفال، وكذلك الخصوم الغير جارية هي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز 12شهر أما الخصوم الجارية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال؛

– حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) تظهر في الميزانية أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية بينما في النظام الجديد ستجد المؤسسة نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم؛

– المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الحالي يتميز بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه، بينما النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها إلى المعلومات؛

– هناك أيضا فرق آخر وهو أنه في النظام الجديد سيتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثلا الاستثمارات المحصل عليها بقرض إيجاري وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية والتي كانت تظهر في الميزانية الحالية.

❖ الفرع الثاني: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على جدول حسابات النتائج.

[1]. محمد بوتين، مرجع سابق، ص.47.

عند مقارنة جدول حسابات النتائج في كل من النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN) نجد:

الجدول رقم (07): حساب النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)	المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975
تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها (جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة) وتصنف حسب وظيفتها (جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة)، والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بها كما في مخطط محاسبي وطني، بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، وهذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية.	تصنف الأعباء والإيرادات في جدول حسابات النتائج، حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في الصنف الثامن

المصدر: صلاح حواس، مرجع سابق، ص.216.

1- جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN): تصنف الأعباء والإيرادات في جدول حسابات النتائج، حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في الصنف الثامن؛

- نتيجة الاستغلال تسجل في ح/83؛
- نتيجة خارج الاستغلال تسجل في ح/84؛
- النتيجة الإجمالية (قبل الضريبة) تسجل في ح/880؛
- أما نتيجة الدورة (النتيجة صافية) فتسجل في ح/88؛
- إيرادات ونفقات خارج الإستغلال ح/79 و ح/69 تكون عنصر من عناصر النتائج؛
- تؤخذ الضريبة على الأرباح المستحقة خلال الدورة.

2- جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي (SCF): تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها (ج.ح. النتائج حسب الطبيعية) وتصنف حسب وظيفتها (ج. ح. النتائج حسب الوظيفة) والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص كما في المخطط المحاسبي الوطني، بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، وهذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية؛

- بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الإيرادات، بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أو نقصان ونتيجة الدورة تظهر في ح /12؛
- عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال، تضاف العناصر الإستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج؛
- تحسب الضريبة على الأرباح وعلى أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة.

وإنطلاقا من ذلك يمكن ذكر أهم الإختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN) كمايلي:

– تعد قائمة جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي وفق منظورين: المنظور التقليدي حسب **الطبيعة** كما هو عليه في (PCN) مع إختلاف مستويات المعالجة، أما المنظور حسب **الوظيفة** فمعناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية ويعتبر هذا المنظور إختياريا وليس إجباري ويتطلب وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم (PCN).

– من حيث الشكل فجدول حساب النتيجة حسب النظام الجديد هو أكثر تفصيل من ما هو عليه في النظام الحالي حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة، الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الإهتلاك وقبل السياسة المالية، يطرح فقط مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم، ولم يطرح المصاريف المالية ولم يضف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الامتلاك كما هو معمول به في النظام القديم.

– حسب النظام الجديد فإن شكل جدول حسابات النتيجة يقدم معطيات عن الدورة السابقة يفرق جدول حساب النتيجة بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية ويكون مرجع لبعض الأرصدة الوسيطية المعروفة على المستوى العالمي، بالإضافة أن النتيجة التي تظهر في جدول حساب النتيجة تعتبر مؤشر لأداء التسيير في المؤسسة بالرغم من إنها تحتوي على عمليات لها خصائص إجتماعية وتكاليف استثنائية.

❖ الفرع الثالث: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على جدول تغيرات الأموال الخاصة.

يعتبر جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة قائمة جديدة في النظام المحاسبي المالي الجديد الذي ينص على تقديم الأموال الخاصة في جدول من الملحقات ويتم إمداده لفترة زمنية واحدة. وذلك حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)، حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي (SCF) أن رؤوس الأموال الخاصة هي فرق بين أصول وخصوم المؤسسة على عكس المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي يعتبر رؤوس الأموال الخاصة جزء من الأصول.

فحسب نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) المعدل فإن الجدول خصص لتغيرات الأموال الخاصة الناتجة عن العمليات مع المساهمين وأن إظهار الإيرادات والأعباء المسجلة يعني النتيجة الشاملة وهذا الجدول غير مسموع به.[1]

المطلب الثاني: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي.

تتكون قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي(SCF) من:

❖ الفرع الأول: قواعد عامة للتقييم.

[1]. محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبية الدولية**، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص.85.

طريقة التقييم العامة المستعملة في النظام المحاسبي المالي الذي تقيم به العناصر المحاسبية هو مبدأ **التكلفة التاريخية**، لكن في حالة توفر شروط معينة يمكن أن نستعمل الطرق التالية:

– **القيمة النفعية (القيمة الحالية)**: وتعبر عن إستحداث مجموع التدفقات المستقبلية المتوقعة في إطار النشاط العادي للمؤسسة؛

– **القيمة السوقية (القيمة الحقيقية)**: هي المبلغ الذي يتم على أساسه مبادلة الاستثمار أو الوفاء بالتزام بين طرفين لهما المعلومات والرضا التام في ظروف المنافسة التامة؛

– **قيمة الإنجاز**: القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع استثمار معين في حالة بيعه في ظروف عادية.

أولا: التكلفة التاريخية.

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:[1]

– بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل، تحتسب من كلفة الشراء.
– بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية، تحتسب من قيمة الإسهام.
– بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا، تحتسب من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها.
– الأصول المكتسبة عن طريق التبديل تقيم بالقيمة المحاسبية للأصول المكتسبة.
– الأصول والمنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة الإنتاج.
– الاستخدامات المتحصل عليها بشكل مجاني، تقيم بالقيمة العادلة عند ضمها لاستخدامات المؤسسة أي في ذمتها.

كما على المؤسسة أن تظهر مؤشر يبين التدني في قيمة الأصل وعليه يتم تقدير النسبة الممكن تحصيلها، وعليه يتم حساب تدني قيمة الأصل هذه كما يلي:

تدني قيمة الأصل الممكن تحصيلها= القيمة المحاسبية الصافية – القيمة (الحالية) الممكن تحصيلها

وعليها أن تصرح بنقص في القيمة أو تخفيض من قيمة الأصل عند التسجيل، أي الأصول المادية تسجل بتكلفتها مطروح منها قيمة الإهتلاك المتراكم وقيمة التدني في الأصل.

ثانيا: القيمة الحالية (الممكن تحصيلها).

يمكن تعريفها على أنها القيمة القصوى بين سعر البيع وقيمة المنفعة، حيث أن سعر البيع هو المبلغ الممكن تحصيله عند بيع أصل معين في إطار سوق منافسة، أما قيمة المنفعة فهي القيمة المستحدثة للتدفقات المستقبلية المنتظر حصولها عند استعمال هذا الأصل إلى نهاية مدة استعماله.

ثالثا: القيمة العادلة.

[1]. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 26 جويلية لسنة 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

لقد توصلت العديد من الدراسات على المستوى الدولي إلى نتيجة مفادها أن القيمة العادلة تعتبر أفضل وسيلة لقياس الأدوات المالية، وان التغييرات في القيمة العادلة تمثل ربحًا أو خسارة، وللقيمة العادلة أثر على الاقتصاد الوطني حيث تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة ، ذلك لأن القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية ، في حين أن التكلفة التاريخية لا تعكس سوى الأوضاع الاقتصادية عند الاقتناء ولا تعكس التغييرات في القيمة العادلة إلا عند تحقيقها.[1]

إن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية تتم لمبادلة أصل أو تسوية خصم وفق طرق المبادلة، بين أطراف لديها ما يكفي من المعلومات والقبول، كل ذلك يجب أن يكون في شروط المنافسة التامة.[2]

القيمة العادلة بما تحتويه من مفهوم واسع، تقوم على مجموعة من المقومات ويمكننا أن نحصرها في إحدى القيمتين:

1- قيمة يمكن مبادلة الأصل بها، و تمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل، في حين تتعدد طرق الحصول على الأصول ويمكن التعرف عليها باختصار فيما يلي:[3]

- الحصول على الأصل نقدا و تكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية وشبه النقدية؛
- الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى سواء كانت مماثلة أو غير مماثلة، وتكون القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناءه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه؛
- إطفاء الالتزام مقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو حقوق الملكية الأخرى المصدرة؛
- أن تكون عملية المبادلة تمت بناءا على إلزام المؤسسة، وتكون مصادر الإلزام متنوعة مثل الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد للأصل، وبذلك لا يوجد للمؤسسة خيار أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية.

2- قيمة سداد الإلتزام، وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام.

❖ الفرع الثاني: قواعد خاصة للتقييم.

تتضمن القواعد الخاصة للتقييم المحاسبي ما يلي:

أولا: الأصول الثابتة المادية والمعنوية.

الأصول الثابتة المادية للمؤسسة هي أصول مادية موجهة للإستعمال في إنتاج السلع، أو توريد الخدمات، أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية خلال أكثر من دورة محاسبية.

---

[1]. صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، غير منشورة، ص.113.

[2]. يوسف حريزي، مرجع سابق، ص.48.

[3]. حواس صلاح ، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق**، مرجع سابق، ص.116.

الجدول رقم (08): الأصول الثابتة المادية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط الوطني (PCN).

النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)	المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975
عندما يتم إعادة تقييم أصل ثابت مادي، فان كل فئات الأصول الثابتة المادية التي تكون ضمن هذا الأصل يجب إعادة تقييمها	يمكن للمؤسسات إجراء تسويات لقيمة الأصول الثابتة في إطار إعادة التقييم القانوني للأصول الثابتة المادية
تعتمد مدة وطرق الإهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط	تتأثر مدة وطرق الإهتلاك غالبا بالاعتبارات الجبائية
يجب إعادة النظر دوريا في مدة وطرق الإهتلاك	إن إعادة النظر دوريا في مدة وطرق الإهتلاك غير مفروضة

المصدر: Samir MEROUANI, Op;Cit, P.129.

أما الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول بدون وجود مادي (غير ملموسة)، موجهة لنفس الاستعمال، وكلا من الأصول الثابتة المادية والمعنوية يكونا تحت مراقبة واستعمال المؤسسة.

الجدول رقم (09): الأصول الثابتة المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط الوطني (PCN).

النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)	المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975
تسجل شهرة المحل ضمن الأعباء	تدخل شهرة المحل ضمن القيم المعنوية
تسجل نفقات التطوير محاسبيا ضمن الأصول الثابتة	تعتبر كل نفقات البحث والتطوير كتكاليف
تسجل المصاريف التمهيدية كتكاليف	تسجل المصاريف التمهيدية محاسبيا في الاستثمارات، وقابلة للإهتلاك حسب PCN
يمكن لمدة الاهتلاك أن ترتفع حتى 20 سنة، وهذه القاعدة مطبقة على كافة الأصول الثابتة المعنوية	تحدد مدة الاهتلاك ب 5سنوات كحد أقصى، وهذه القاعدة مطبقة على المصاريف التمهيدية فقط
يجب إعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك على الأقل مرة واحدة في السنة	لم تتوقع النصوص الجزائرية أي شيء فيما يخص إعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك

المصدر: Samir MEROUANI, Op;Cit, P.127.

وتحسب تكلفة الأصول الثابتة كما يلي:[1]

[1]. يوسف حريزي، مرجع سابق، ص.49.

- تقيم الأصول الثابتة بقيمتها المنسوبة إليها ويضاف إليها مجموع تكاليف الشراء، مصاريف التثبيت، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى واستثناء المصاريف العامة والمصاريف الإدارية؛
- إن التثبيتات المنتجة من طرف المؤسسة تتكون من تكلفة العتاد، اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، يضاف إلى تكلفة الإنشاء أو الاقتناء تكلفة التفكيك أو تكلفة تحديد الموقع عند انقضاء مدة الإنتاج؛
- تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة في الأعباء، وفي حالة ما إذا كانت تلك النفقات تزيد من القيمة المحاسبية للأصل فإنها تضاف إلى حساب الأصول الثابتة.

ثانيا: نفقات التنمية ونفقات البحث.

تتشكل نفقات التنمية أو النفقات الناتجة عن مرحلة التنمية لمشروع داخلي أصول ثابتة معنوية في الحالات الآتية:

- إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة.
- إذا كانت للوحدة النية وتمتلك القدرة التقنية، المالية وغيرها لإنجاز العمليات المرتبطة بنفقات التنمية لاستعمالها أو بيعها.
- إذا كانت هذه النفقات يمكن تقييمها بصورة موثوق فيها.

كما تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي أعباء يتم تسجيلها عندما تكون مستحقة، ولا يمكن إدراجها ضمن الأصول الثابتة.

ثالثا: المخزونات.

طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل تكلفة، وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق.

تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن، تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا (**FIFO**) وإما بطريقة بتكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاج.

الجدول رقم (10): المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)	المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975
لا يمكن تقييم المخزونات إلا حسب طريقة FIFO أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.	توجد 3 طرق لتقييم المخزونات: FIFO، LIFO والتكلفة الوسطية المرجحة.

المصدر: Samir MEROUANI, Op;Cit, P.131.

رابعا: عقود الإيجار التمويلية.

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر، لمدة محددة عن حق استعمال أصل مالي مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة،[1] وعقد الإيجار التمويلي هو عقد تحول بواسطته إلى المستعمل للأصل، المزايا والأخطار المرتبطة بملكيته بصفة شبه تامة، مع تحويل أو عدم تحويل الملكية في نهاية العقد.

وكل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي، يسجل محاسبيا عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ، مع احترام مبدأ تغليب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني كالآتي:

1- بالنسبة للمستأجر:

- يسجل الأصل المالي المستأجر في أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا مقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا؛
- يسجل التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس مبلغ الخصم المالي للميزانية.

2- بالنسبة للمؤجر:

- سجل في الأصل، ويتم عرضه كذمة مدينة بمقدار مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار (أو بالقيمة العادلة إذا كان المؤجر صانع أو موزع)؛
- تسجل الإيرادات خلال مدة العقد لدى المؤجر والمستأجر كليهما مع التمييز بين:

- الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم عن نسبة مردودية دورية ثابتة للاستثمار الصافي.
- تسديد المستحقات الرئيسية.

الجدول رقم (11): عقود الإيجار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)	المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975
تقدم الأصول المملوكة كإيجار تمويلي من طرف المستأجر وتكون حسب طبيعتها	حسب المخطط المحاسبي فانه لا يمكن لسلعة ما لأن تظهر في محاسبة التاجر إلا إذا كانت هذه السلعة ضمن ممتلكاته
تعتمد مدة وطرق الإهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط	لا يوجد تسجيل محاسبي إذن لا يوجد عقد الإيجار التمويلي

المصدر: Samir MEROUANI, Op;Cit, P.129.

خامسا: قروض و الخصوم المالية الأخرى.

[1]. رابح يخلف، عبد الرزاق يخلف، **المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا لنظام المحاسبي المالي (SCF)**، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة البليدة، 13-15 أكتوبر2009.

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

سادسا: الإهتلاكات.

- يجب أن تعد الإهتلاكات وفق طريقة الإهتلاك الخطي المتناقص أو حسب الاستعمال التقني للأصل المعني (مخطط الإهتلاك)؛
- يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ المهتلك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدرة؛
- الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل؛[1]
- يجب إعادة النظر في مدة الانتفاع وطريقة الإهتلاك دوريا، وفي حالة تغير التقديرات والتنبؤات السابقة، يجب أن يتم تسوية تخصيص قيمة الإهتلاك للدورة أو الدورات اللاحقة؛
- يفترض أن لا تتعدى مدة الانتفاع للأصول الثابتة المعنوية 20 سنة.

سابعا: مؤونات الأعباء و الخسائر.

مؤونة الأعباء هي خصم مالي يكون إستحقاقه أو مبلغه غير مؤكد، وتسجل المؤونات محاسبيا عندما:

- تكون للوحدة التزام حالي قانوني أو ضمني (ناتج عن حدث ماضي)؛
- يكون من المحتمل خروج موارد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام؛
- يمكن تقدير مبلغ الإلتزام بصفة موثوق فيها.

الجدول رقم (12): المؤونات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)	المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975
دائما ما تعكس الميزانية الوضعية المالية للمؤسسة عند نهاية الدورة، ولا تعكس الوضعية المالية المستقبلية المتوقعة، وبالتالي لا يمكن تشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة كأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى الواجبة من طرف المخطط المحاسبي الوطني.	يسمح التنظيم الجزائري بتكوين مؤونات لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى، ولكن حسب النظام المحاسبي المالي يجب حذفها.

المصدر: Samir MEROUANI, Op;Cit, P.134.

ثامنا: الإعانات.

[1]. جمال عمورة، **الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)**، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة البليدة، 13-15 أكتوبر2009.

تسجل الإعانات المالية في باب الإيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف دورة أو عدة دورات، مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها، والإعانات المالية المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الإهتلاك المحسوب.

تاسعا: الأصول الثابتة المالية (غير الجارية).

الأصول الثابتة المالية هي جميع الأصول المالية ماعدا القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، وتتكون الأصول المالية غير الجارية من العناصر التالية:[1]

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها.
- سندات المحافظ الاستثمارية طويلة ومتوسطة الاستحقاق، وذات المردودية المعتبرة.
- سندات ثابتة أخرى الممثلة لرأس مال أو لتوظيفات طويلة الأجل وكذا لقيم التوظيفات المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها.
- القروض والحقوق التي تملكها المؤسسة وليست لها نية في بيعها في المدى القصير: حقوق الزبائن، حقوق الاستغلال التي مدتها أكثر من 12 شهر وكذا الديون الممتدة على أكثر من سنة تقسم على جزئين.

عاشرا: تقييم الأعباء و النواتج المالية.

تأخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن، وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد، والعمليات التي تم من خلالها حصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

في حين أن الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل القيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكإيرادات مالية في حسابات البائع.

الحادي عشر: الضرائب المؤجلة.

فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبئ الضريبة، كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة فقط.

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضرائب مؤجلة على الأصل) أو قابلة للاسترداد (ضرائب مؤجلة على الخصوم) خلال دورات مستقبلية.

وتسجل في الميزانية وفي حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن:

- الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما، وأخذها بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل متوقع.
- العجز الجبائي أو القرض الضريبي قابل للتأجيل، إذا كان منسوبا إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المتوقع.

[1]. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 74، بتاريخ 25 نوفمبر2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

➢ عمليات التعديل، الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

تم التطرق في النظام المحاسبي المالي الجديد إلى الضرائب المؤجلة و هذا ما يعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، الذي يتناول ضرائب الدخل.

الثاني عشر: عمليات خاصة أخرى.

توجد عمليات خاصة أخرى عالجها مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد نذكر منها العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الأطراف الأخرى.

الجدول رقم (13): بعض العناصر الأخرى وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط الوطني (PCN).

البيان	المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975	النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)
القوائم المالية	الميزانية، جدول حسابات النتائج، جداول ملحقة	الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، جداول ملحقة
تقييم العناصر المقيدة في الحسابات	التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية وبالاستناد إلى: – القيمة الحقيقية؛ – قيمة الإنجاز؛ – القيمة العادلة.
عقود الإيجار	لا تسجل في عناصر الميزانية	يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية، وكذلك إلتزامات دفع الإيجارات المستقبلية في حسابات خصوم الميزانية.
تكاليف البحث والتطوير	تسجل ضمن عناصر الأصول	تسجل تكاليف التطوير ضمن عناصر الأصول بينما تسجل تكاليف البحث في حساب الأعباء لأنها لا تقدم منافع إقتصادية مستقبلية.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 19، الصادرة في 25 مارس 2009، المتضمنة قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

ويمكن تلخيص أهم التغيرات فيما يلي :

– تبني النظام المحاسبي المالي الجديد لمعايير المحاسبة الدولية؛

– بالنسبة للنظام المحاسبي المالي نجد تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني بينما في المخطط المحاسبي الوطني نجد تغليب الجانب القانوني والإداري على الواقع الاقتصادي؛

– إعتماد النظام المحاسبي المالي على القيمة العادلة في تقييم الأصول أي مراعاة سعر السوق، وبالتالي ضرورة إعادة تقييم بعض أصول المؤسسة كل سنة؛

– إضافة قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة؛

– يوجد عدة تغيرات على مستوى مدونة الحسابات حيث أصبحت هذه الأخيرة مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي.

المطلب الثالث: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على القواعد الجبائية.

إن النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يفرض إستقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي، والذي ينتج عنه حتما الفصل بين المحاسبة والجباية عكس النظام المحاسبي السابق الذي كان مقيدا بإدماج القواعد الجبائية.[1]

إن الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) من شأنه أن يؤدي إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية والتي أشرنا إليها سابقا، وهذا يؤدي بدوره إلى التأثير على القواعد الجبائية أيضا، التي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات و يتطلب ذلك ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، وضرورة إعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

فحسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) فإنه يجب على المؤسسات الإقتصادية أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية، العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة، والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، وهذا يستلزم من المؤسسات إعداد جدول الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

والعناصر التي يكون الإختلاف في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) والقواعد الجبائية الجزائرية ترتكز عموما في النقاط التالية:[2]

- القواعد والتقنيات الجديدة للإهتلاك، والخسائر في القيمة، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا جديدا على النظام الجبائي الجزائري؛
- التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي؛
- تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية؛
- تقييم بعض الأصول و الخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة؛

[1]. عاشور كتوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد:06، ديوان المطبوعات الجامعية، مخبر إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، السداسي الأول 2009، ص.299.

[2]. علي عزوز، محمد متناوي، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير محاسبة دولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي17-18 جانفي 2010.

- المعالجة المحاسبية للضرائب، وخاصة الضرائب المؤجلة مع إمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية؛
- تغير الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء، والتي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون التسجيل في جدول حسابات النتائج؛
- فوائض القيم طويلة الأجل و نواتج التنازل عن الإستثمارات أو عمليات استثنائية أخرى؛
- الأعباء و النواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات و غير المبررة من وجهة نظر الإدارة الضريبية، ونواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، وأعباء ونواتج مرتبطة بالعمليات التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة؛
- العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.

ويمكن توضيح أهم الفروقات بين المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF) في إطار الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يلي:

أولا: على مستوى الضرائب على أرباح الشركات.

فلقد كانت سابقا تسدد الضريبة على أرباح الشركات (**IBS**) كضريبة مستحقة، حيث اعتبرها المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بمثابة توزيع على الأرباح، أي اعتبر الدولة كشريك له حق، وهذا ما يبرر تسجيلها في حسابات النتائج وعدم تسجيلها في حسابات الأعباء، ولكن وجهت لهذا المفهوم أو الطريقة عدة إنتقادات أهمها ما يلي:

- أنها لا تعتبر توزيعا للأرباح ذلك لان الدولة لا تعد شريكا لذلك يجب تسجيل الضريبة حسب طبيعتها وإدراجها كعبء؛
- أنها تناقض مبدأ استقلالية الدورات وذلك في حالة ظهور فروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لا تسجل ضمن الدورة التي حققت فيها وإنما تسدد في الدورات اللاحقة وهذا ما يناقض المبدأ باعتبار أنه يتم تسجيل الأعباء والإيرادات في الدورة التي تخصها أو العكس؛
- كذلك فهي تعارض مبدأ الحيطة والحذر لأنه إذا كانت نتيجة جبائية أقل من النتيجة المحاسبية فهذا يعني أنه تم الأخذ بعين الاعتبار أعباء لا تخص الدورة وإهمال نواتج تلك الدورة وهذا يؤدي إلى تقليص الضريبة؛
- وكذلك تؤثر الضريبة على أرباح الشركات (**IBS**) في قيمة الأصول الصافية ولا تؤثر على الأعباء ذلك حسب طبيعتها، ففي حالة عدم إستثمار فوائض القيم وإعادة إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات فهذا يؤثر على قيمة الأصول ذلك كون الضريبة دخلت ضمن الإحتياطات، وتتحمل أعباء دورات لا تخصها مما يؤدي إلى رفع العبء الضريبي للدورات تلك التي تتعلق بها الأعباء.

وهذا ما يبين أن التقييد المحاسبي للضريبة المستحقة تعتريها بعض النقائص لذلك جاء النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعالجة المحاسبية **للضرائب المؤجلة** حيث بقيت الضريبة المستحقة وأضيفت لها كل من ضرائب الأصول والخصوم المؤجلة.

حيث كانت تسجل سابقا مبلغ الضريبة المستحقة والفرق يسجل لاحقا، والتسجيل كمايلي:

ح/695		ح/ ضرائب على الأرباح		
	ح/444	ح/ الدولة – ضرائب على النتائج		
ح/444		ح/ الدولة – ضرائب على النتائج		
	ح/699	ح/ ضرائب (خسائر) مرحلة إلى الخلف		

أما حسب المعالجة المحاسبية لأصول أو خصوم مؤجلة يكون التسجيل كالأتي:

أولا: الضرائب لأصول مؤجلة أو ما يعرف بالفروق المؤقتة المستردة				
ح/133		ح/ ضرائب مؤجلة على الأصول		
	ح/692	ح/ ضرائب مؤجلة على الأصول		
ثانيا: ضرائب لخصوم مؤجلة				
ح/687		ح/ حصص مؤونات الأعباء والخسائر		
	ح/155	ح/ مؤونات الضرائب		
ثالثا: ضرائب مؤجلة على الخصوم				
ح/693		ح/ ضرائب مؤجلة على الخصوم		
	ح/134	ح/ ضرائب مؤجلة على الخصوم		

فلقد جاءت هذه الطريقة لما تحتويه من إمتيازات والتي تتمثل في:

- طريقة الضرائب المؤجلة هي تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام التي اعتمادها النظام المحاسبي المالي (SCF) على عكس طريقة الضريبة المستحقة.
- كذلك تحترم مبدأ تحمل كل دورة لأعبائها وإيراداتها؛
- توفر المعلومات حول الضرائب المؤجلة حيث تساعد المؤسسة على بناء استراتجياتها الجبائية؛
- يؤدي التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة بأن تكون النتيجة الصافية للدورة مخفضة مقارنة بالضريبة المستحقة وهذا ما يؤدي إلى تخفيض الأرباح الموزعة بمقدار الضريبة المؤجلة، وهذا يسمح للمؤسسة بالحصول على مصدر تمويل مؤقت يدوم إلى غاية الدفع النهائي للضريبة المؤجلة.

ثانيا: على مستوى الإهتلاكات الخاصة بقرض الإيجار.

ويتجلى أهم فرق في الإهتلاكات بين المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF) بالضبط في القرض الإيجاري وذلك تطبيقا لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي والمالي على الشكل القانوني (المعار المحاسبي الدولي رقم: 18)، ذلك أنه سابقا في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) كان يغلب الشكل القانوني أي أنه يسجل كإستثمار ويعتبر أصل في المؤسسة بموجب عقد ملكيته لذلك فهو يعتبر أصل أي أنه مملوك للمؤسسة، وعليه تحسب له أقساط الإهتلاك ويتم خصمها من النتيجة الجبائية بإعتبارها أعباء قابلة للخصم، مما يؤدي إلى إنخفاض مقدار الضريبة أما حاليا وحسب النظام المحاسبي المالي (SCF) وتطبيقا لمبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي والمالي فأصبح القرض الإيجاري يسجل عند المستأجر وتحسب له أقساط الإهتلاك وتكون كأعباء قابلة للخصم من النتيجة الجبائية، ذلك انه سابقا حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) كان يسجل قسط الإهتلاك عند المؤجر فقط ولا يسجل عند المستأجر، أما حاليا حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) فأصبح يسجل قسط الإهتلاك عند المستأجر ويقبل خصمه، ويكون تسجيله المحاسبي عبر ثلاث (03) مراحل كالأتي:

أولا: مرحلة دخول الملك تحت مراقبة المستأجر				
ح/215		**ح/ الإستثمار المعني**		
	ح/167	**ح/ ديون مترتبة على عقد الإيجار**		
ثانيا: مرحلة تسديد أقساط الإيجار (الأتاوى)				
ح/167		**ح/ ديون مترتبة على عقد الإيجار**		
ح/661		**ح/ أعباء الفوائد**		
	ح/53 أو 512	**ح/ النقديات**		
ثالثا: مرحلة تسجيل الاهتلاكات، ويسجل مثل بقية الأصول الثابتة				
ح/681		**ح/ مخصصات إهتلاك**		
	ح/281	**ح/ إهتلاك الأصول**		

كما جاء ذلك صراحة في نص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 03 أنه: " في إطار عقد القرض الإيجاري يتم حساب الإهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري".

ثالثا: على مستوى خسائر القيم.

أي خسائر قيم الأصول الثابتة بحيث لم يكن موجودا هذا الحساب في الأصول الثابتة ولكنه جاء ليحل محل (ح/**49**) مؤونة تدني قيم الحقوق، بأخذ جزء من هذا النوع من المؤونات والذي يخص جزء مؤونة الأسهم والسندات لتصبح في (ح/**29**) خسائر القيم للأصول الثابتة، وتكون كأعباء قابلة للخصم، تخفض مبلغ الضريبة وتتم معاملتها مثل معاملة المؤونات من حيث الخصم، الإلغاء، التبرير وعدمه.

رابعا: على مستوى التغيير في المخزون.

حيث كان يسجل سابقا في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) قيمة الفرق بين القيمة التحصيلية وقيمة الشراء، أما حاليا في النظام المحاسبي المالي (SCF) فأصبح يدرج التغيير في المخزون في (ح/**603**) بحيث يتضمن هذا الحساب مبالغ النقص التي يتأثر بها المخزون، ويتمثل أحيانا هذا النقص في خسارة الوزن بسبب التخزين مثلا أو عملية خروج السلع النصف المصنعة لاستكمال تصنيعها أو السلع التامة الصنع عند خروجها للبيع، ويخصم هذا التغيير في المخزون بإعتباره عبء يخفض مقدار الضريبة.

خامسا: على مستوى النتيجة الإجمالية والنتيجة العادية للاستغلال.

حيث كان سابقا يتم حساب مقدار الضريبة على مجمل النتيجة الإجمالية أي بما فيها نتيجة الإستغلال ونتيجة خارج الاستغلال حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، أما في النظام المحاسبي المالي (SCF) فقد أصبحت الضريبة على أرباح الشركات (**IBS**) تحسب على أساس النتيجة العادية (أي تستبعد النتيجة الاستثنائية)، ثم بعد طرح مبلغ الضريبة تضاف النتيجة الاستثنائية إلى نتيجة صافية في حساب (ح/**12**) حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) بدلا من حساب (ح/**88**) في النظام السابق.

خلاصة.

يتضح من هذا الفصل والذي ناقش بالتحليل من خلال ثلاثة مباحث فرعية النقاط الأساسية حول الإصلاح المالي المحاسبي في الجزائر وأثره على الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية، حيث عالج المبحث الأول إصلاح المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، ثم عالج المبحث الثاني واقع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في الجزائر، وتعرض المبحث الثالث لأثر الإصلاح المالي المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي والقواعد الجبائية.

ومن خلال العرض السابق يتضح أن النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يهدف إلى جعل القواعد والممارسات المحاسبية لمؤسساتنا الاقتصادية تتماشى مع المقاييس والقواعد الدولية، فهو يعتبر نقلة نوعية من شأنها إحداث تغيرات جذرية يختلف كثيرا عن النظام المحاسبي السابق عبر تبنيه المعايير المحاسبية الدولية، بالرغم من أن عملية الإنتقال معقدة ومكلفة وتحدث تغيير كبير على التنظيم المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية إلا أنها إستثمار حقيقي يجعل من الاقتصاد الوطني يساير الأحداث الاقتصادية الحادثة ويتفاعل معها بكل إيجابية و بمرونة ويضمن للمنافسة الشفافية ويعمل على تقديم المعلومات المحاسبية والمالية الصادقة والقابلة للمقارنة، والتي تساعد على تحليل الوضعية المالية وقياس الأداء للمؤسسات الإقتصادية ومعرفة مختلف التغيرات الحادثة فيها.

ومن خلال استعراضنا إلى عملية الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثرها على الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية يتبين أن هناك إختلافات عديدة مست طرق التقييم وكيفيات التسجيل والمعالجة المحاسبية للأحداث الإقتصادية على مستوى المؤسسة، وكذا القواعد الجبائية.

كما يتبين أيضا أن المشكل لا يكمن في عملية الإنتقال، وإنما في مدى إستعداد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في قبول النظام المحاسبي المالي (SCF) والتعايش معه بالطريقة التي تحقق الأهداف المرجوة من خلاله.

الفصل الرابع:

دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P).

مدخل:

بعد أن إستعرضنا في الجانب النظري الإصلاح المالي المحاسبي في الجزائر وأثره على الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية، لا بد لنا الآن من تجسيد ذلك من خلال دراسة حالة تطبيقية تدعم الجانب النظري، وقد وقع إختيارنا على أحد أهم المجمعات العمومية المتخصصة في قطاع المحروقات وهو مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (**ENSP**).

وسنتطرق في هذا الفصل إلى كل من التحليل المقارن لمكونات القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج نظرا لأهميتهما) للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (**ENSP**) وفق المخطط الوطني المحاسبي (**PCN**) والنظام المحاسبي المالي الجديد (**SCF**)، وذلك من خلال مقارنة العناصر المكونة للقوائم المالية وفق (**SCF**) ومقابلتها بالمخطط المحاسبي الوطني (**PCN**) لسنة 1975، ومعرفة أهم نقاط التشابه والفروقات الموجودة بينهما. كما سيتم إستعراض وقياس المحتوى الإعلامي لمكونات الميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة مجال الدراسة وفق (**PCN**) و(**SCF**)، وذلك لمعرفة درجة الإفصاح المحاسبي وقياس المحتوى الإعلامي لما تحتويه هذه العناصر.

كما سنحاول في هذا الفصل أيضا معرفة أثر الإصلاح المالي المحاسبي على الممارسات الجبائية في المؤسسة مجال الدراسة من خلال إستعراض أهم الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة ومعرفة أهم الخصائص الجبائية وكذا دراسة أثر الإصلاح المحاسبي المالي على الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية وأهم الفروقات الموجودة بين المخطط الوطني المحاسبي (**PCN**) والنظام المحاسبي المالي الجديد (**SCF**)، خاصة فيما يتعلق بمفهوم الضرائب المؤجلة أو ما يعرف بطريقة ترحيل الضريبة (مبدأ الإخضاع المؤجل).

لنصل في نهاية هذا الفصل لإستعراض دراسة ميدانية لإستبيان موجه لإطارات ومسوؤلي الإدارة المالية والمحاسبية وكذا الجبائية في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (**ENSP**) لمعرفة رغبة وتوجه هؤلاء في التخلي عن المخطط الوطني المحاسبي (**PCN**) والإعتماد على المحاسبي المالي الجديد (**SCF**) الذي أصبح ضرورة حتمية، وإنعكاس ذلك على سيرورة وظائفهم وكذا الممارسات المحاسبية والجبائية.

وعليه سنتناول في هذا الفصل التطبيقي المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام عن المؤسسة مجال الدراسة.

المبحث الثاني: التحليل المقارن للقوائم المالية للمؤسسة مجال الدراسة وفق النظامين (PCN) و (SCF).

المبحث الثالث: الممارسات الجبائية في المؤسسة مجال الدراسة في ظل الإصلاح المحاسبي المالي.

المبحث الرابع: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

المبحث الأول: تقديم عام عن المؤسسة مجال الدراسة.

يعتبر مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار واحد من أهم الفروع الإستراتيجية المنبثقة عن المؤسسة الأم سوناطراك. تعود نشأته إلى الفاتح من شهر أوت عام 1981، حيث يزاول نشاطه في المجال البترولي أين تكمن مهمته الأساسية في توفير خدمات ذات طابع بترولي.

المطلب الأول: نظرة عامة عن مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

إن الهدف الرئيسي الذي تتمحور حوله السياسة العامة للمجمع، يتلخص في بحث كل الكيفيات الممكنة التي من خلالها يستطيع المجمع تلبية رغبات ومتطلبات زبائنه بصفة دائمة وناجعة، على أساس أنها تمثل انشغاله المحوري. سعياً وراء هذه الغاية، فلقد أثبت مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار التزامه ببلوغ مستوى عال الأهمية من حيث حسن الأداء في مجال نشاطه.

- **الفرع الأول: النشأة التاريخية وتطور مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.**

أنشأ المجمع في 01 أوت 1981 في سياق الإعلان عن مشروع إعادة هيكلة قطاع المحروقات والصناعات البترو كيميائية في الجزائر، كان مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار قد أفصح حينها عن أهدافه المسطرة فحواها تعزيز طاقاته المختلفة و كذا اكتساب خبرات تمكنه من مواجهة تحديات القرن. في نفس الإطار، أعرب مجمع م.و.خ.آ في فترة لاحقة عن تبنيه لإستراتيجية تطمح إلى تمديد رقعته الجغرافية على نطاق واسع خارج التراب الوطني لممارسة نشاطاته على مستوى دولي معتمدا في ذلك على انتهاج طريق شراكة واعدة.

بحلول سنة 2010، تسنى لمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار أن يقطع شوطا كبيرا فيما يخص عامل "الخبرة" التي تعود عوامل اكتسابها أساسا إلى فترة تجاوزت 30 سنة من العمل المتواصل بفضل الجهود المكثفة من طرف عماله.

فالصورة المعصرنة لمجمع م.و.خ.آ جعلته متميزاً تماما عما كان عليه بالأمس، فلقد استمرت المؤسسة في الإقدام على إثراء محفظة نشاطاتها كمًا وكيفاً، لتصل اليوم إلى تشكيلة منوعة من الخدمات البترولية يتجاوز عددها 35 خدمة بترولية.

إن قدرة المجمع على الإتقان والتحكم في أداء خدماته وكذا الوفاء بالتزاماته إزاء عملائه بفضل نوعية موارده البشرية خصوصا على الصعيد العملي، تجعله في موقع تنافسي ملائم في قطاع المحروقات بالجزائر.

ومن منطلق نظرة ذات بعد استراتيجي، تعتبر مساندة المؤسسة الأم سوناطراك كمحور أساسي دائم، ترتكز عليه السياسة العامة لمجمع م.و.خ.آ حتى يتمكن من ضمان نموه وتطوره الحيوي بصفة متكاملة وفقا لما تقتضيه مصلحة الاقتصاد الوطني. مما يعني الاستفادة من مرافقة حليف استراتيجي فعال يدعم ويدفع عملية تنفيذ الخطط المرسومة بغرض تطوير وتوسيع نشاطات مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لتكتسي في المستقبل بُـُعداً دولياً.

ولتوضيح الإطار الإعلامي والشكلي وضعية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، فإنه من الأفضل الإستعانة بالبطاقة الفنية الآتية:

الشكل رقم (07): بطاقة فنية عن المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

- **إسم الشركة وغرضها الإجتماعي:** المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (م . و . خ . أ * E.N.S.P)
- **الشركة الأم:** سونا طراك 100%
- **الشكل القانوني:** مؤسسة اقتصادية ذات طابع خدماتي (Spa/EPE).
- **رأس المال الإجتماعي:** شركة ذات أسهم برأسمال إجتماعي 8.000.000.000 دج بما يعادل 80.000 سهم.
- **عدد العمال:** أكثر من 2.500 عامل.
- **رقم السجل التجاري:** 99B 0122445 بتاريخ 2009/07/12.
- **الرقم الضريبي:** 099930012254543.
- **عنوان ومقر الشركة:** المنطقة الصناعية، ص.ب: 83،حاسي مسعود، 30500، ولاية ورقلة
- **المقرات الرئيسية :** الجزائر/ حاسي مسعود.
- **موقعها على الانترنت :** www. enspgroup.com

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

ونظرا لاحترافيتها، تسودها إدارة قائمة على الحوار والشفافية مهمتها تلبية دائمة لاحتياجات زبائنها من خلال الإبداع والعمل، كما أنها تلتزم بالقيم التالية:

_ الاحتراف؛

_ احترام الموظفين؛

_ الأمن وحماية المحيط.

- **الفرع الثاني: التنظيم العام لمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.**

يتشكل التنظيم العام لمجمع م.و.خ.آ من أربعة مستويات:

1. المديرية العامة؛
2. المديريات المركزية؛
3. المديريات العملية؛
4. الفروع والمساهمات.

المستوى الرابع يتضمن الشركات التي نشأت في إطار الشراكة الموقعة بين المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (م.و.خ.آ) وشركائها القادمين من الخارج.

وفقا لما تنص عليه اللوائح القانونية، تتمتع هاته الفروع إلى حد معين بالاستقلالية الذاتية في تسييرها، بحيث تعتبر حصة المساهمة (أكبر أو أقل حصة مساهمة) لكل شريك الحد الذي يتم على أساسه تحديد التزامات كل طرف خاصة فيما يتعلق بترأس مجلس الإدارة.

تقوم المديرية العامة بقيادة مجمع م.و.خ.آ تبعا لأربعة محاور بحضور أعضاء التسيير الإداري:

- التوجهات الإستراتيجية الكبرى للمجمع؛
- تسيير المشاريع؛
- تسيير الموارد البشرية؛
- ضمان التنسيق؛

تُعنى الإدارة العليا بالمهام الآتية:

– دراسة الخيارات الإستراتيجية ثم تحديد التوجهات الإستراتيجية الكبرى منها ومتابعة تكريسها بما في ذلك مخطط التسيير العام للمجمع؛

– إنجاز المشاريع المشتركة و تنسيقها مع الهياكل العملية للمجمع؛

– تسيير الموارد المالية؛

– إحداث الروابط والتفاعلات فيما بين وحدات المجمع.

ينتظم الطاقم المسير كالآتي:

– المديرية العامة: تضم كل من: الرئيس المدير العام، المدير العام النائب، الأمين العام للمؤسسة والمستشارين.

– الإطارات المسيرة: يتكون هذا المستوى السلطوي من المدراء المركزيين (الإدارات الوظيفية)، المدراء العمليين (الإدارات العملية)، ممثلي المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار على مستوى فروع المجمع المؤسسة في إطار الشراكة القائمة على أساس الأسهم، بحيث يكون التمثيل بصفة: رئيس مدير عام، مدير عام نائب، مدير عام....إلخ.

–مسؤولية الهياكل العملية التابعة لـ: م.و.خ.آ

كل وحدة تابعة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (مؤسسة ذات أسهم)، مسؤولة عن تسيير نشاطاتها ومتابعة تنفيذ العمليات التقنية منها والتجارية. فهي معنية بتحمل مسؤولية السعي لتحقيق مجموعة من الأهداف تتلخص كالآتي:

– تحسين وتطوير مستوى الأداء؛

– تحقيق نتائج إيجابية؛

– تحسين مردودية رؤوس الأموال المستثمرة وكذا التحكم في احتياجات تمويل رأس المال العامل حسب القدرات المتوفرة لدى كل مديرية عملية.

– الشركاء والمساهمين:

إضافة إلى المديريات المتعددة والمتفرعة عن المديرية العامة هنالك شركاء ومساهمين أجانب ووطنيين نذكر أهم المتعاملين مع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وبنسب مساهمة المجمع:

- HESP 51% ؛
- WESP 49% ؛
- BASP 40% ؛

- MESP 49% ؛
- BJSP 49% .

ويمكننا تقديم فروع وشركاء المجمع ضمن الجدول التالي:

الجدول رقم (14): فروع وشركاء مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

الفروع و الشراكات	تاريخ الإنشاء	حصة الشركاء	الوظيفة
BJSP (BJ services aux puits)	1986	49% ENSP 51% BJ Services	وضع الاسمنت على حدود آبار البترول؛ تنشيط آبار البترول.
WESP (weatherford entreprise de services aux puits)	1994	49% ENSP 51% Weatherford	هذه الشركة متخصصة في ما يسمى المفتاح التلقائي الذي يسمح بغلق (تثبيت) وفتح الأنابيب من جهة، و من جهة أخرى قطع الأنابيب عند وضعها علي رأس البئر.
MESP (medess services aux puits)	1998	49% ENSP 51% medess (Italie)	معالجة نفايات الأوحال المستعملة من طرف المؤسسات خلال الحفر؛ تهتم أيضا بالمشاكل البيئية والنفايات الصناعية.
HESP (Halliburton Entreprise De Services Aux Puits)	1999	51% ENSP 49% Halliburton	تسجيل جميع المعطيات المتعلقة بخصائص البئر في الزمن الفعلي.
BASP (BAROID ALGERIA Services Aux Puits)	2003	40% ENSP 60% (BAROID-Halliburton)	توفير السوائل التي تستعمل في عمليات حفر الآبار.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

- **الفرع الثالث: سوق وقطاع نشاط مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.**

من خلال إسمها، فهي مؤسسة متخصصة في تقديم عدد كبير من الخدمات المتعلقة بمجال اكتشاف واستغلال حقول النفط، تتدخل في فحص وصيانة آبار البترول والغاز، صيانة أحواض تخزين المحروقات، القيام بمختلف القياسات(درجة الحرارة،الضغط...) إضافة إلى صناعة أدوات الحفر المختلفة البترولية والمنجمية وغيرها من الخدمات.

أما فيما يتعلق بسوقها فهو يعرف تطورا إيجابيا بسبب التوسع المستمر في سوق المحروقات في الجزائر وذلك راجع إلى ارتفاع الأسعار من جهة، واكتشاف حقول جديدة من جهة أخرى.

حسب عدد المشاريع المنجزة وحجم ساعات العمل، المؤسسة رائدة في قطاعها، وللحفاظ على هذه الوضعية وتأكيد إتقانها لمهامها تقوم باقتناء التجهيزات المتطورة إضافة إلى التكوين المستمر لعمالها.

إن المنافسين الرئيسيين للمجمع هم رواد عالميون مثل:

Schlumberger, Halliburton, Becker Huges, Expro Group.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

إن متطلبات محيط المؤسسة الخارجي وكذا تقلباته المستمرة أجبرت مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار على مراجعة تنظيمه الداخلي و تكييفه حسب المتغيرات الجديدة.

لذلك فقد عرف التنظيم العام للمجمع في السنوات الأخيرة عدة تحولات جذرية (تكتلات وتحالفات إستراتيجية تحولت إلى فروع رسمية، نشاطات نُقلت وأخرى استحدثت،...).

ما شهدته م.و.خ.آ سنة 2007، يعتبر كأكبر تغير هيكلي (تبني هيكل تنظيمي جديد) أدى إلى ظهور عدة مديريات جديدة وفقا لما تقتضيه إستراتيجية التوسع التي تبناها مجمع م.و.خ.آ منذ سنوات مضت.

اكتساب مرونة في التسيير والمحافظة عليها، دعم المزايا التنافسية للمؤسسة و تحسين الإنتاجية، تبقى كلها كمحاور أساسية للركيزة التي يقوم عليها تنظيم مجمع م.و.خ.آ مع الأخذ في الحسبان أهمية التفاعلات والتداخلات بين العناصر الوظيفية المكونة للتنظيم العام.

وقد تلخص من هذا التغير 12 مديرية منظمة على شكل إدارات، دوائر ومصالح متعددة منها " التقنية و الإدارية " والتي تعمل على دعم الرئيس المدير العام في اتخاذ قراراته بمساندة من طرف المدير المساعد الذي يتمحور عمله على:

- تحقيق الأهداف التعاقدية المسطرة من طرف الرئيس المدير العام في أحسن الظروف الفعالية الاقتصادية؛
- المساهمة بالتعريف إستراتيجية المؤسسة فيما يتعلق بـ: (المحيط، المهمة، المستقبل، التنظيم، التطوير،....)؛
- دعم كلي للبرامج المعلوماتية وإيجاد أسلوب اتصال ما بين الوحدات العملية.

تتمثل هذه المديريات الأربعة عشر (14) منها الوظيفية والعملية فيما يلي:

- **المديريات الوظيفية**: هناك تسعة (09) وهي:

_ مديرية المالية والمحاسبة؛

_ مديرية القيادة الإستراتيجية؛

_ مديرية الموارد البشرية؛

_ مديرية تطوير الأعمال؛

_ مديرية المراجعة و التدقيق؛

_ المديرية القانونية؛

_ مديرية الاتصال؛

_ مديرية الجودة والوقاية والأمن؛

_ مديرية الإمداد واللوجيستيك.

- **المديريات العملية**:

هناك خمسة (05) مديريات عملية، كل واحدة تقوم بنشاطات معينة وهي:

_ مديرية التصنيع

_ مديرية حماية البيئة

_ مديرية القياس والأعمال السلكية

_ مديرية الزجر

_ مديرية الخدمات

ومن مهامهم الأساسية ما يلي:

1- مديرية الجودة والوقاية والأمن (Q.H.S.E)

من أهم مسؤولياتها:

- السهر على تنفيذ برامج الحماية الصناعية والتي تتماشى مع السياسة المتبعة في المؤسسة، لاسيما تلك الموافق عليها عالميا والتي تدخل ضمن الحفظ والأمن (سلامة العمال، الذمة المالية، المحافظة على البيئة والحفاظ على الصحة)؛
- تحسين بصفة دائمة نوعية الخدمات المقدمة والعمل على إرضاء المتعاملين داخليا وخارجيا.

2- مديرية الموارد البشرية (D.R.H)

من أهم وظائفها:

- التسيير والتنسيق الذي يعمل بصورة إيجابية وفق مناهج مدروسة لكل الموارد البشرية في المؤسسة؛
- المتابعة والمراقبة في مجال أنشطة وحدات المؤسسة التي تتعلق بإدارة وتسيير الموارد البشرية؛
- العمل على التأكد من احترام وتطبيق القوانين التشريعية المتعلقة بالموارد البشرية؛
- السعي قدما على تنظيم وتأطير الحوار الاجتماعي داخل المؤسسة.

3- مديرية تطوير الأعمال (D.B.D)

تتمثل أهم وظائفها في:

- إعداد مخطط التسويق وفقا للسياسة المتبعة في المؤسسة.
- توجيه المؤسسة نحو فرص الشراكة.
- التأكد من صحة المعاملات ومتابعة العقود والصفقات المبرمة.
- إعداد كل التحاليل الداخلية والخارجية بغرض استخلاص نقاط الضعف ونقاط القوة للمؤسسة، لاسيما الفرص والتهديدات المرتبطة بأنشطة ووظائف المؤسسة.

4- مديرية القيادة الإستراتيجية (D.P.S)

تتجلى مهامها في ما يلي:

- تسيير وربط بصفة إيجابية لكل الموارد المتاحة؛
- التأكد من تنسيق المخططات المعدة مع وحدات المؤسسة ومدى تطابقها مع أهداف المؤسسة على المدى البعيد؛
- جمع وتحليل و تقييم مختلف تقارير العمل والتسيير في تقديمها في المدة والوقت المحدد.

5- مديرية الإمداد واللوجستيك (D.A.L)

تتلخص أشغالها في:

- تحقيق برامج التموين على المستوى الخارجي والداخلي في أحسن الظروف (تكاليف، مدة، نوعية)؛
- المساهمة في تحقيق برامج الاستثمارات المرتبطة بوسائل الإنتاج؛
- تسيير ذمت المؤسسة المالية على المدى البعيد (الاستلام، التسليم، الجرد، البيع، التنازل)؛
- تقديم كل الاحتياجات الضرورية المتعلقة بالإيواء، الإطعام، النقل؛
- إتاحة كل المواد الاستهلاكية (معدات وأدوات مكتبية، أدوات التنظيف الضرورية، معدات طبية، عتاد العمل والصيانة المخصص لجميع وحدات المؤسسة)؛
- تضمن وسيلة نقل العمال الدائمين، لاسيما الذين يعملون بصفة دورية.

6- مديرية المحاسبة و المالية (D.C.F)

تتجلى مهامها في ما يلي:

- إعداد التقارير المتعلقة بالمحاسبة و المالية؛
- التنسيق بين الإدارات المختلفة للمؤسسة من جهة والإدارة العامة من جهة أخرى بالسهر على تطبيق القرارات في الإطار (القانوني، المحاسبي و المالي).

7- مديرية التصنيع (D.F)

تتلخص أشغالها في:

- تصنيع وتطوير كل الأنشطة المتعلقة بوسائل التنقيب وخدمات وأشغال الآبار.
- تحقيق برامج الصيانة لمجموع وسائل الإنجاز.

8- مديرية حماية البيئة (D.P.E)

تتمثل أهم وظائفها في:

- قيادة وتطوير كل الأنشطة الداخلة في تنظيف الأحواض (معالجة الغاز، تسريب كل الرواسب، إزالة الزيوت).
- تطوير نشاطات تنظيف الأحواض حسب الطلبات.
- تحقيق برامج الصيانة لمجموع وسائل الإنجاز.

9- مديرية القياس والأعمال السلكية (WT.WL)

من أهم أهدافها ما يلي:

- تطوير وقيادة نشاطاتها قصد تقييم وتحديد وسائل الانجاز.
- تحقيق برامج الصيانة لمجموع وسائل الانجاز.
- تسيير واستغلال كل الموارد المتاحة بشأن الأعمال المتعلقة بباقي المديريات التقنية.

10- مديرية الزجر (SNUBBING)

تتلخص أشغالها في:

- التسيير والاستغلال بصفة دائمة كل الموارد المتاحة بهدف تحقيق كل الأعمال المتعلقة بسنوبينغ؛
- قيادة وتطوير الصيانة لمجموع وسائل الإنتاج؛
- السعي إلى تحقيق البرامج، قصد تقييم وتحديد وسائل الإنجاز؛
- البحث والتدقيق في السوق بالشراكة مع المديرية العامة وهيئة التسويق بهدف إنجاز مختلف التعاقدات.

11- مديرية المراجعة (AUDIT)

ومن أهم الأدوار التي تقوم بها هذه المديرية هي:

- العمل والحرص على تقديم البرامج السنوية لمراقبة الحسابات وذلك وفقا لإستراتيجية المؤسسة المسطرة والمعدة من طرف رجال أعمال الإدارة والإطارات.
- التأكد من صحة المراقبة الداخلية للحسابات وذلك باحترام لكل التطبيقات والإجراءات حتى يتسنى معرفة الخلل الوظيفي ومن اتخاذ الحلول الناجحة .

12- مديرية الاتصال (COMMUNICATION)

و من أهم مهامها ما يلي:

- إنجاز و تنظيم الاتصالات بين مختلف الفروع للمجمع؛
- اقتناء و تسيير وسائل الاتصالات؛
- صيانة وسائل الاتصالات؛
- تنظيم الاتصالات بين مصالح المجمع و المؤسسات الخارجية زيادة على هذا.

14- مديرية الشؤون القانونية (SPM)

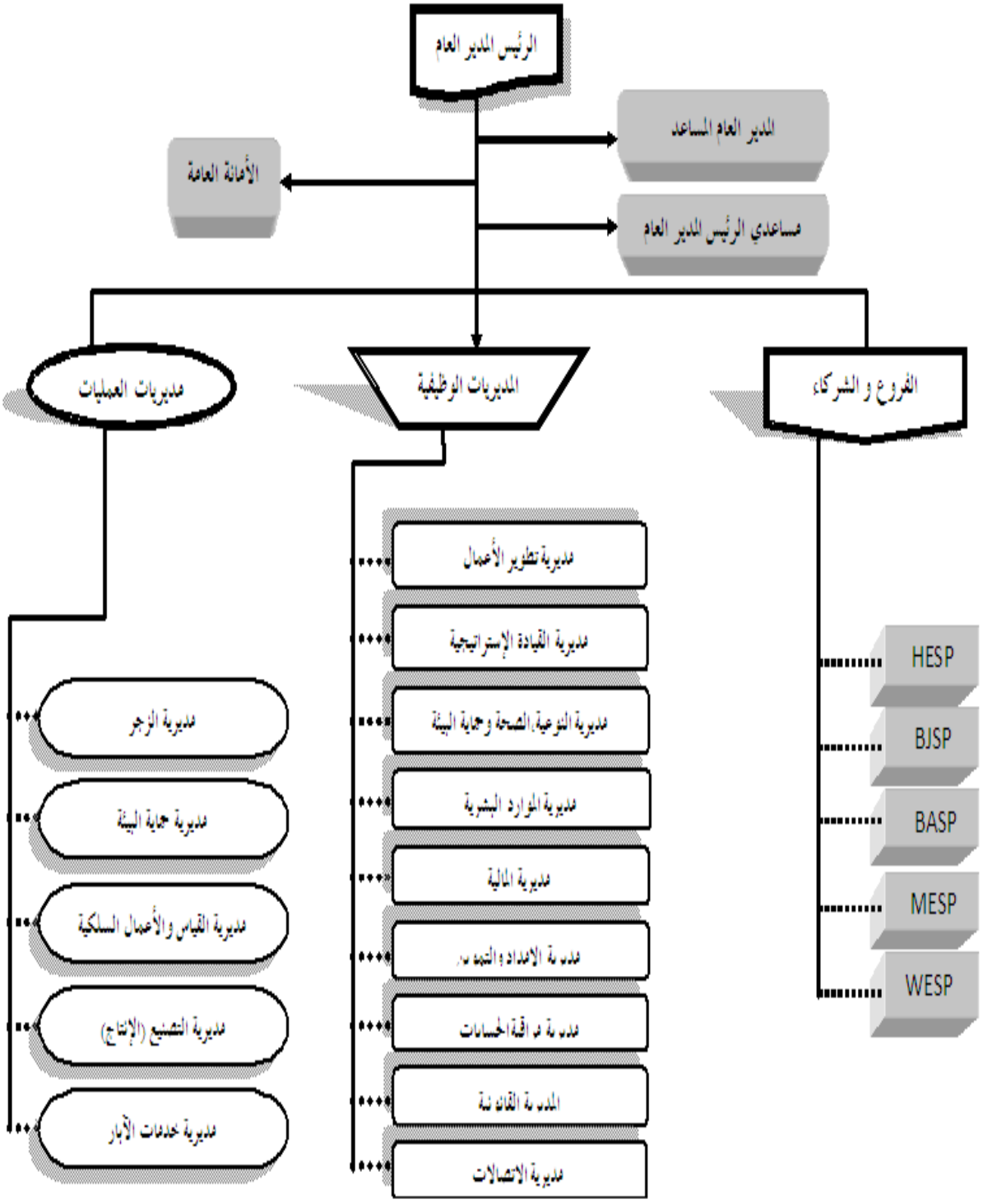
تتلخص أشغالها في تقديم الاستشارات القانونية ودراسة جميع المشاكل والقضايا ذات الطابع القانوني التي تعترض المجمع وفروعه والعمل على إيجاد الحلول المناسبة لها وإعادتها بموجب القوانين و التشريعات الجزائرية بالإضافة إلى التفاوض بشأن الصفقات.

13- مديرية الخدمات (WELL SERVICES)

و هي مديرية حديثة النشأة تهدف إلى تطوير الخدمات التي يقدمها المجمع.

و فيما يلي الهيكل التنظيمي لمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار الذي يتكون كما يلي:

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.



المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

وقد بلغ عدد عمال مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار حوالي 2.558 عامل في الوقت الحالي (سنة 2011) ذات أصناف مهنية مختلفة (إطارات، متحكمون، منفذون، وغيرهم) يتوزعون عبر مختلف المديريات كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (15): عدد عمال المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

حسب المديريات الفرعية خلال السنة الحالية (2011).

البيان	عدد العمال
مديرية الزجر (SNUBBING)	608
مديرية الخدمات (WELL SERVICES)	289
مديرية القياس والأعمال السلكية (WT.WL)	659
مديرية حماية البيئة (D.P.E)	511
مديرية التصنيع (D.F)	145
مديرية الإمداد واللوجستيك (D.A.L)	137
مقر المديرية العامة	209
المجموع Total	2.558

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك تركز كبير للمستخدمين في كل من مديرية الزجر ومديرية القياس والأعمال السلكية،كونهما يمثلان أهم المديريات من حيث النشاط الإستغلالي ولطبيعة نشاط المؤسسة المتمثل في صيانة وخدمات الآبار.

المطلب الثالث: الوظيفة المحاسبية والجبائية في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

تعتبر الوظيفة المحاسبية والجبائية من أهم الوظائف في المجمع حيث تقوم بها مديرية المحاسبة والمالية **(D.C.F)** حيث تقوم بـ:

- التأكد من سلامة استعمال حسابات المؤسسة وتطبيقها بشكل صحيح؛
- المراقبة والتسيير الدقيق للتدفقات المالية وتسجيلها وفقا لمعايير المحاسبة والالتزامات الضريبية؛
- التأكد من دقة الوثائق المحاسبية و المالية وتقديمها وفقا للمدة القانونية.

• الفرع الأول: الإطار التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

يشتغل بمديرية المحاسبة والمالية **(D.C.F)** في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار حوالي 94 إطار مالي ومحاسبي وجبائي ومراجعين من إجمالي تعداد المجمع البالغ 2.558 عامل أي بنسبة (3.67%) يتوزعون عبر مصالح المجمع كما يلي:

أولا: أقسام المحاسبة والمالية لمختلف المديريات التشغيلية والتي تتوزع على خمسة (**05**) أقسام كما يلي:

- قسم المحاسبة والمالية لمديرية **القياس والأعمال السلكية (WT.WL)**، ويبلغ عدد إطارات ومسؤولي هذا القسم 17 مستخدم؛

- قسم المحاسبة والمالية لمديرية **الخدمات** (**WELL SERVICES**)، ويبلغ عدد إطارات ومسؤولي هذا القسم 06 مستخدمين؛
- قسم المحاسبة والمالية لمديرية **التصنيع (D.F)**، ويبلغ عدد إطارات ومسؤولي هذا القسم 11 مستخدم؛
- قسم المحاسبة والمالية لمديرية **الزجر (SNUBBING)**، ويبلغ عدد إطارات ومسؤولي هذا القسم 16 مستخدم؛
- قسم المحاسبة والمالية لمديرية **حماية البيئة (D.P.E)**، ويبلغ عدد إطارات ومسؤولي هذا القسم 15 مستخدم؛

ويشرف على كل قسم من هذه الأقسام **مدير المحاسبة والمالية** وهو مكلف بالتسيير المحاسبي والمالي ومراقبة الوضعية المالية الشهرية والثلاثية والسداسية والسنوية للفرع. ولتحقيق ذلك يقوم بمايلي:

- التنسيق بين مختلف مصالح المحاسبة والمالية على مستوى المجمع؛
- السهر على وضع وتطبيق الإجراءات الخاصة بالمالية والمحاسبة؛
- المحافظة على الذمة المالية للمؤسسة؛
- مراقبة كل الوثائق المحاسبية المستلمة من طرف فروع المجمع؛
- تحويل كل العمليات الحسابية إلى مديرية المحاسبة والمالية (**D.C.F**) في أواخر كل شهر؛
- تقديم تقارير شهرية فيما يخص الوضعية المالية والمحاسبية والجبائية للفرع؛
- السهر على تجسيد مختلف التقاربات المحاسبية والمالية والجبائية للفرع.

ثانيا: قسم المحاسبة وقسم المالية لمديرية **الإمداد والتموين (DAL)**.

ثالثا: الدوائر المالية والمحاسبية على مستوى مديرية المحاسبة و المالية (**D.C.F**)، ويبلغ عدد إطارات ومسؤولي هذا القسم 20 مستخدم يتوزعون على خمسة (**05**) دوائركما يلي:

- دائرة المحاسبة العامة؛
- دائرة المحاسبة التحليلية؛
- دائرة المالية؛
- دائرة الخزينة؛
- دائرة الفوترة والتحصيل.

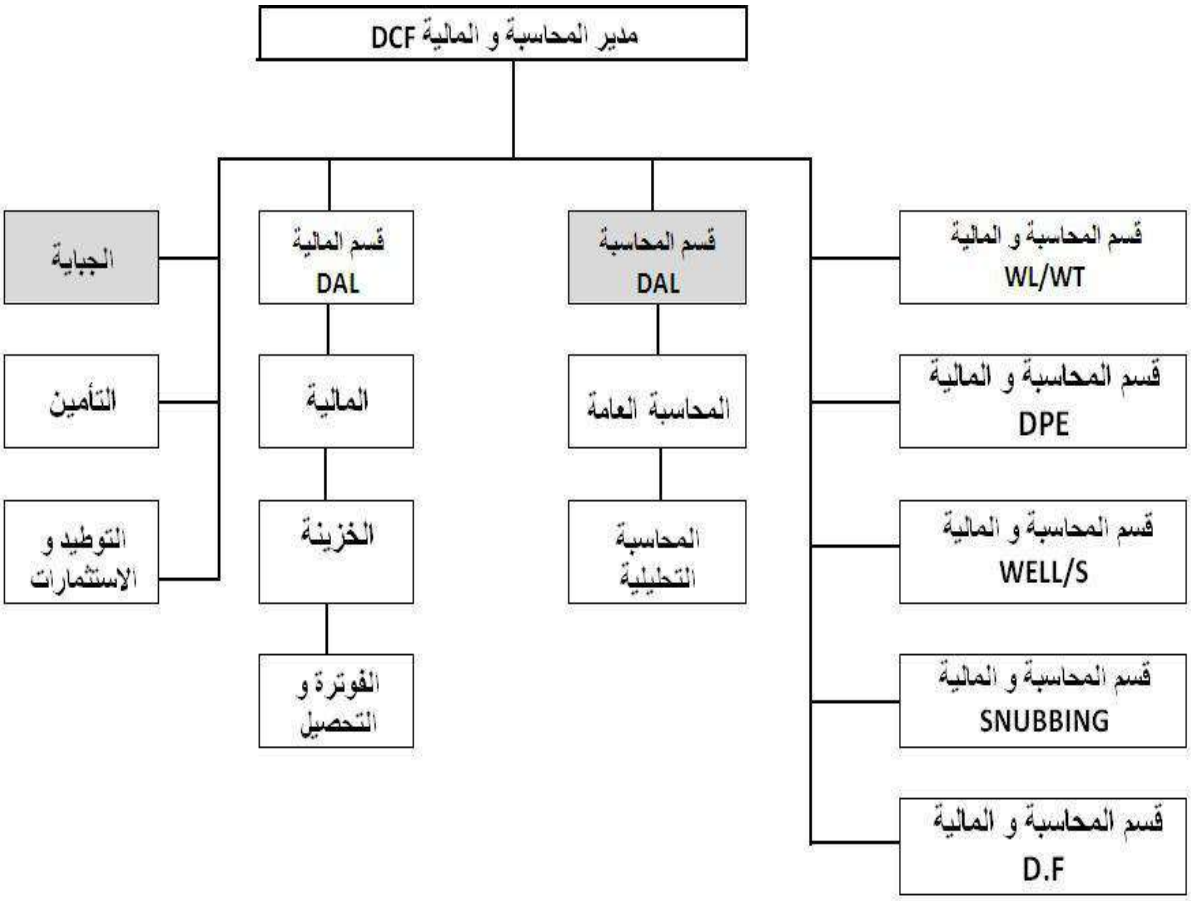
رابعا: المصالح المستقلة على مستوى مديرية المحاسبة و المالية (**D.C.F**)، ويبلغ عدد إطارات ومسؤولي هذا القسم 09 مستخدمين يتوزعون على ثلاثة (**03**) مصالح كما يلي:

- مصلحة التأمين؛
- مصلحة الجباية؛
- مصلحة التجميع.

كما هو ظاهر من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة، فإنها لا تتوفر على مصلحة أو قسم خاص بالمراجعة المحاسبية والجبائية، إلا أنها تعتمد على مراجع داخلي دائم للقيام بمراجعة مختلف الإجراءات والعمليات على مستوى المؤسسة، حيث يقوم هذا المراجع بمراجعة الإجراءات المحاسبية والجبائية ضمن مراجعته للقوائم المالية والمحاسبية.

و فيما يلي الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار الذي يتكون كما يلي:

الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.



المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

- **الفرع الثاني: دور الوظيفة المحاسبية والجبائية في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.**

تلعب الوظيفة المحاسبية والجبائية في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار دورا أساسيا نظرا لـ:

- المرونة العالية التي يتميز بها الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية؛
- التقسيم الجيد للأعمال على مختلف المصالح وفق متطلبات وإحتياجات المؤسسة؛

حيث تقوم بتلبية الإحتياجات وما يمكن أن تستجيب له في حدود متطلبات القائمين بها من جهة، والمتعاملين مع هذه المؤسسة من جهة أخرى للأغراض التالية:

– تسجيل وتقييد جميع تكاليف المؤسسة حيث تسمح تقنيات عملها بتحديد ومراقبة تكاليف المؤسسة ولاسيما نتيجتها دون مصلحة الضرائب؛

– توفير المعلومات لمختلف المتعاملين مع المؤسسة بما يسمح بإمكانية تحليل وتبيان الوضعية المالية للمؤسسة؛

– التنسيق بين مختلف فروع المجمع وتزويدهم بمختلف المعلومات اللازمة بما يسمح بإمكانية قياس تطورات الوضع الإقتصادي للمجمع؛

– السهر على تطبيق مبادئ المخطط المحاسبي من خلال التحكم وضبط الأحداث الإقتصادية وترتيب المعلومات؛

– التطبيق المالي للمخطط السنوي للمالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج...إلخ).

– إعداد مختلف التصريحات الجبائية للمؤسسة.

- **الفرع الثالث: الممارسات المحاسبية وأنظمة معالجة المعلومات في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.**

يستخدم مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (**ENSP**) برنامج معلوماتي محاسبي أثناء تسجيل مختلف الأحداث المحاسبية الممكنة يعرف البرنامج بإسم (**Big Finance**) (تصميم خارج المؤسسة) موزع على جميع مديريات المالية والمحاسبية بفروع المجمع معد وفق المخطط الوطني المحاسبي (**PCN**) والنظام المحاسبي المالي الجديد (**SCF**)، ويتلائم مع المراسيم التنظيمية والتشريع المحاسبي خاصة تلك المنصوص عليها بالمرسوم التنفيذي 09-110 المنشورة في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بتاريخ 08 أفريل 2009.

وقد أثبت البرنامج المحاسبي (**Big Finance**) فعاليته بمجمع المؤسسة من خلال تسجيل العمليات المحاسبية مما يسمح بربح الوقت وإجتناب التعطل والكشف عن الأخطاء من جهة أخرى، حيث يسمح البرنامج المحاسبي بإعداد كل الوثائق المحاسبية الضرورية (اليوميات المساعدة، دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة...إلخ).

كما يسمح البرنامج بإعداد التصريحات الجبائية وكذا شبه جبائية (تصريحات الضمان الإجتماعي وغيرها) كما يسمح البرنامج المحاسبي (**Big Finance**) بإعداد كشوفات المرتبات والأجور.

أما فيما يخص تسيير المخزون وحركته فهي تتم إنطلاقا من برنامج محاسبي داخلي (مصمم داخل المؤسسة) يعرف البرنامج بإسم (**Logiciel Maison**)، ويتم من خلاله تقديم تقارير شهرية حول حركة المخزونات ليتم تسجيلها في البرنامج المحاسبي (**Big Finance**). ونفس الشيء بالنسبة لعمليات الفوترة.

بالإضافة إلى ذلك يتوفر مجمع المؤسسة على شبكة إتصال داخلي (**Outlook**) قوية بين فروع المديريات تجعل الإرتباط بين إطارات ومسؤولي فروع الإدارة المالية والمحاسبة سريعا لتفادي التأخر في إرسال التقارير اليومية والشهرية.

المبحث الثاني: التحليل المقارن للقوائم المالية للمؤسسة مجال الدراسة

وفق النظامين (PCN) و (SCF).

بعدما إستعرضنا إجراءات سيرورة الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، ونظرا لإختلاف تصنيف عناصر القوائم المالية بين النظام القديم والنظام الجديد سوف نقوم بإجراء تحليل مقارن للقوائم المالية للمؤسسة مجال الدراسة (الميزانية وجدول حسابات النتائج فقط لأهميتهما) وذلك حسب معيار الإفصاح المالي الدولي رقم (01) أي مطابقة العناصر المكونة للحسابات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ومقابلتها بالحسابات التي تناسبها وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) سواء تعلق الأمر بعناصر الأصول أو عناصر الخصوم وكذا حساب النتيجة لسنة 2009.

المطلب الأول: تحليل ميزانية الأصول للمؤسسة مجال الدراسة وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN).

قبل التطرق إلى تحليل ميزانية الأصول للمؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) مقارنة بنظيرتها بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975 لابد أن نشير أولا إلى أن هناك تغيير في كيفية عرض عناصر الأصول، حيث أصبحت تعرض الأصول إلى مجموعتين هما أصول ثابتة (أصول غير جارية) وأصول متغيرة (أصول جارية)، بينما كانت تعرض في السابق على أساس مجموعات الإستثمارات، المخزونات، الحقوق. بحيث أصبحت عناصر الميزانية تعرض على أساس علاقتها مع دورة الإستغلال والهدف من هذا العرض يسهل كثيرا عملية التحليل المالي للمؤسسة، فمثلا كانت الكفالات والضمانات المدفوعة تعتبر ضمن الحقوق حسب المخطط المحاسبي الوطني ولكن حاليا أصبحت تعتبر ضمن الإستثمارات المالية.

- **الفرع الأول: العناصر المكونة للأصول غير الجارية وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN).**

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) فإن الأصول غير الجارية تتكون من الإستثمارات المعنوية، الإستثمارات المادية، الأصول المالية، المساهمات. وبالنسبة لطريقة تقييم أي عنصر من عناصر الأصول في حالة التطبيق لأول مرة نستعمل التقييم البعدي أي التقييم في نهاية الدورة وذلك من خلال طريقة التكلفة التاريخية، التي على أساسها إحتسبت المؤسسة في نهاية الدورة القيمة الصافية للإستثمار المادي (بإستثناء الأراضي) والتي تساوي قيمة الإستثمار ناقص مجموع الإهتلاكات وقيم نقصان القيمة للسنوات السابقة.

يوضح الجدول رقم (16) العناصر المكونة للأصول غير الجارية للمؤسسة مجال الدراسة لسنة 2009 والمعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) وما يقابلها في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والتي تشتمل بدورها على عناصر الأصول والخصوم.

جدول رقم (16): العناصر المكونة للأصول غير الجارية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

العناصر المكونة للأصول غير الجارية للمؤسسة حسب SCF					العناصر المقابلة لها حسب PCN 75				
ف.د.ص	إ.م	ف.د.إ	إسم الحساب	ح	ف.د.ص	إ.م	ف.د.إ	إسم الحساب	ح
6 020 851,40	9 732 768,01	15 753 619,41	التهيئات العينية	20	6 020 851,40	9 732 768,01	15 753 619,41	معدات معدنية (برونج)	24821
4 566 514 302,50	-	4 566 514 302,50	الأراضي	211	4 566 514 302,50	-	4 566 514 302,50	الأراضي	22
1 177 361,07	61 834 100,99	63 011 462,06	عمليات لفية وترتيب الأراضي	212	1 177 361,07	61 834 100,99	63 011 462,06	قيمات أراضي	24701
1 003 461 986,97	1 413 817 379,64	2 417 279 366,61	مباني	213	380 620 123,07	587 415 723,75	968 035 846,82	مباني صناعية وتجارية	240
					19 731 331,72	120 138 741,25	139 868 072,97	المنشآت الأساسية المكتبية	241
					23 804 315,47	23 433 054,02	47 037 369,49	سندات مكتبية	2420
					58 505 111,48	72 033 501,09	128 538 612,57	أقيمة	2470
					119 715 653,30	221 727 151,02	341 442 804,32	تركيبات	2471
					403 286 451,93	389 071 208,51	792 358 660,44	مباني إجتماعية	250
2 198 475 266,97	4 574 474 626,97	6 772 949 893,94	تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية	215	354 271 648,74	631 755 368,40	986 027 016,14	المنشآت التركية	242
					1 844 203 620,23	3 942 719 258,57	5 786 922 878,80	معدات وأدوات	243
950 453 012,83	1 469 629 098,69	2 420 082 111,52	تهيئات عينية أخرى	218	591 522 794,04	819 322 002,16	1 410 844 796,20	معدات نقل	244
					44 995 870,61	87 016 763,54	132 012 634,35	تجهيزات مكتب	245
					4 058 020,68	4 300 869,97	8 358 890,65	مواد تهيئة وتعليب قابلة للإسترجاع	246
					111 452 779,96	133 842 713,57	245 305 493,53	معدات أخرى	248
					378 129,80	1 755 676,40	2 133 806,00	إستثمارات قيد إنجاز	249
					196 035 417,74	423 391 273,05	621 426 690,79	تجهيزات إجتماعية	25
8 720 081 930,34	7 519 755 206,29	16 239 837 136,63	التهيئات العينية	21	4 159 588 479,24	7 529 487 974,30	11 689 076 453,54	تجهيزات الإنتاج + تجهيزات إجتماعية	25+24
158 488 619,68	-	158 488 619,68	إستثمارات قيد إنجاز	23	158 488 619,68	-	158 488 619,68	إستثمارات قيد إنجاز	28
1 554 137 608,78	-	1 554 137 608,78	مساهمات وحقوق مرتبطة بالمساهمات	26	1 343 647 600,00		1 343 647 600,00	سندات المساهمة	421
					210 490 008,78		210 490 008,78	متحصلات مدينة	4750
32 053 367,22	-	32 053 367,22	تهيئات مدينة	27	6 096 770,00		6 096 770,00	متحصلات مدفوعة	426
					25 956 597,22		25 956 597,22	متحصلات أخرى	4751
10 470 782 377,42	7 529 487 974,30	18 000 270 351,72	مجموع الأصول غير الجارية						

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

بالنسبة للإستثمارات المعنوية نلاحظ أنها تتمثل في برامج إعلام آلي أي أنها حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) تعبر عن تكلفة الحيازة على الحق الخاص بإستغلال هذه البرامج ويقابلها حساب معدات الإعلام الآلي (ح/**248**) في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) علما أن هذا الحساب يمثل برنامج (Sage) تمت الحيازة عليه سنة 2004 وهو مهتلك كلية.

أما بالنسبة للإستثمارات المادية نلاحظ أن هناك نقاط إختلاف بين النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) مقارنة بنظيرتها بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) تتمثل فيما يلي:

- بالنسبة للأراضي حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) كانت تعتبر كحساب رئيسي مستقل لوحدها حساب أراضي (ح/**22**) أما الآن فتعتبر في الحساب الفرعي (ح/**211**) ضمن حساب التثبيتات العينية (ح/**21**) أي أنها مثلها مثل باقي الإستثمارات المادية؛
- في تصنيف الإستثمارات المادية حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) كانت تفصل الإستثمارات ذات الهدف الإجتماعي (ح/**25**) عن تلك ذات الهدف الإنتاجي (ح/**24**)، أما في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) فنجد تصنيف آخر حسب طبيعة الإستثمار مالي أو مادي؛

بالنسبة للإستثمارات المالية نلاحظ أنها تتكون من حصص ومساهمة المؤسسة في رأس مال شركات أخرى والتي تمتلكها المؤسسة لمدة طويلة، بالإضافة إلى إستثمارات مالية أخرى تتمثل أمانات وكفالات مدفوعة والتي تعتبر كحقوق مماثلة لديون المؤسسة على الغير ولا تحصل في المدى القريب والمتمثلة في الكفالات المدفوعة لإدارة الجمارك في إطار السماح المؤقت (Admission Temporaire).

ونلاحظ أن هناك إختلاف بين النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) مقارنة بنظيرتها بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) بالنسبة للإستثمارات المالية، حيث كانت في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) تعتبر داخل مجموعة الحقوق في حساب حقوق الإستثمار (ح/**42**) بينما في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) نجد أن الإستثمارات المالية تصنف إلى أصول ثابتة (غير جارية) وتدخل في المجموعة الثانية وأصول مالية متداولة (جارية) تدخل داخل المجموعة الخامسة. وبالتالي فإنه يوجد إختلاف في تصنيف الإستثمارات المالية.

تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة لم تقم بإستخدام أسلوب إعادة تقييم أصولها وتعديل قيم تلك الإستثمارات لعدم شعورها بوجود خسارة الإنخفاض، حيث إعتمدت طريقة التكلفة التاريخية، التي على أساسها إحتسبت المؤسسة في نهاية الدورة القيمة الصافية للإستثمارات، أما بالنسبة لنمط الإهتلاك المطبق بالمؤسسة فهو الإهتلاك الخطي الثابت على مدى العمر الإنتاجي للأصول.

- **الفرع الثاني: العناصر المكونة للأصول الجارية وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN).**

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) فإن الأصول الجارية (المتداولة) تضم ثلاثة (03) بنود رئيسية كما يلي:

أولا: المخزونات.

تتكون المخزونات بشكل أساسي في مخزونات البضائع، المواد واللوازم وغيرها من المنتجات، وتتضمن قيمة المخزونات التي تم شراؤها في المؤسسة جميع المصاريف التي تحملتها من أجل إيجاد المخزونات في المكان والحالة التي هي عليها. تتضمن تكلفة الشراء كل من سعر الشراء وكافة التكاليف الإضافية. تجدر الإشارة أنه يتم تحويل التكاليف بالعملات الأجنبية حسب تصريح وثيقة الجمارك (D10) بالنسبة للمشتريات الأجنبية.

بالنسبة لعناصر المخزونات نلاحظ أنه يوجد فقط إعادة ترتيب وتصنيف الحسابات من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، حيث أن مجموع المخزونات لم يتغير في كلا النظامين، حيث أن ترتيب عناصر المخزونات ليس له تأثير على مجموعها وإنما له أثر على المجاميع المكونة لها كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (17): العناصر المكونة لمخزونات المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

العناصر المقابلة لها حسب PCN 75				العناصر المكونة لمخزونات المؤسسة حسب SCF			
ر ح	إسم الحساب	ق.م.إ	إ.م	ق.م.ص	ر ح	إسم الحساب	ق.م.إ	إ.م	ق.م.ص
30	بضائع	173 552 462,89	33 320 944,42	140 231 518,47	30	مخزونات بضائع	173 552 462,89	33 320 944,42	140 231 518,47
31	مواد أولية ولوازم	1 186 777 685,62	89 417 709,62	1 097 359 976,00	31	مواد أولية ولوازم	1 075 570 821,48	89 417 709,62	986 153 111,86
					32	تموينات أخرى	111 206 864,14	-	111 206 864,14
34	منتجات قيد الإنجاز	19 518 231,49	-	19 518 231,49	33	سلع قيد الإنتاج	19 518 231,49	-	19 518 231,49
33	منتجات نصف مصنعة	7 297 195,23	-	7297195,23	35	مخزونات المنتجات	48 619 522,68	-	48 619 522,68
35	منتجات تامة	41 322 327,45	-	41322327,45					
36	فضلات ومهملات	0,00	-	0,00					
37	مخزونات لدى الغير	33 527 379,37	-	33 527 379,37	37	مخزونات لدى الغير	33 527 379,37	-	33 527 379,37
مجموع المخزونات		1 461 995 282,05	122 738 654,04	1 339 256 628,01	مجموع المخزونات		1 461 995 282,05	122 738 654,04	1 339 256 628,01

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

تستخدم المؤسسة مجال الدراسة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في عملية تقييمها للمخزونات طريقة الجرد الدائم، وذلك بإستعمال طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (La Méthode Du Coût Unitaire Moyen Pondéré) لتقييم مخرجات المخزونات، بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) سمح بإستعمال طريقة الوارد أولا الخارج أولا كذلك، ولم يسمح بإستعمال الوارد أخيرا الخارج أولا، بينما نجد المخطط المحاسبي الوطني (PCN) سمح بإستعمال الطرق الثلاثة عند الجرد المحاسبي الدائم للمخزونات. بالإضافة إلى ذلك نجد أن المخطط المحاسبي الوطني

(PCN) يستبعد مخزون الخدمات الموجود في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ويشترط نقل الملكية القانونية من المورد إلى الزبون لكي يعتبر العنصر من المخزونات، أما في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) لا يشترط نقل الملكية القانونية وإنما يكفي أن يكون للمؤسسة السيطرة على المنافع والأخطار المتعلقة بهذا العنصر لكي تعتبره كمخزون. كذلك نجد أن النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يفرق بين المواد الأولية التي تعتبر كعنصر أساسي لمكونات المنتج وباقي العناصر الأخرى التي تعتبر كعناصر مساعدة ولا تدخل كمكونات أساسية للمنتج.

كما نجد أن النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يحدد ويقيد نوعية الأعباء التي تحمل في تكلفة المخزون مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)، إذ يستبعد من تكلفة المخزون كل الأعباء التي لم تساهم مباشرة في إيجاد المخزون في المكان والحالة التي هو عليها مثل الأعباء الناتجة عن نقص النشاط.

كما أن القاعدة التي على أساسها يحسب مبلغ نقص القيمة يختلف عن القاعدة التي على أساسها تحسب المؤونة، بحيث تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بتقييم عناصر مخزوناتها، حيث تقارن بين التكلفة والقيمة الصافية للإنجاز لكل عنصر من العناصر، هذه الأخيرة التي تساوي سعر البيع المحتمل لذلك العنصر من المخزون ناقص مجموع التكاليف التي تتوقع المؤسسة في عملية البيع.

ونجد أن المؤسسة مجال الدراسة لم تقم بتكوين مبلغ نقص القيمة في المخزونات، وهذا لعدم وجود أدلة ملموسة على السماح لها لتقييم حجم الضرر الذي لحق بكل دقة (القيمة السوقية لا وجود لها).

ثانيا: الحقوق والإستعمالات المماثلة.

يضم هدا البند جميع المبالغ التي ستتحصل عليها المؤسسة من زبائنها، التخفيضات التي ستمنح من الموردين وكذلك التسبيقات الممنوحة من طرف المؤسسة إلى عمالها، مبالغ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع، مبالغ الحقوق على بيع الاستثمارات. بالنظر إلى عناصر أصول المؤسسة التي تدخل ضمن هذا البند يمكن أن نلخصها في الجدول الآتي:

جدول رقم (18): العناصر المكونة للحقوق والإستعمالات المماثلة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

العناصر المقابلة لها حسب PCN 75					العناصر المكونة للحقوق والاستحقاقات المماثلة للمؤسسة حسب SCF				
رح	إسم الحساب	قيمة	إم	قيمة	رح	إسم الحساب	إم	قيمة	قيمة
462	تسبقات تعدين	83 726 136,05	-	83 726 136,05	4091	موردون مديون	-	84 520 307,84	84 520 307,84
466	تسبقات عن التعاريف المحولة	794 171,79	-	794 171,79					
43	حقوق على الموزعين	2 179 160,00	-	2 179 160,00	4096	حقوق على الموزعين	-	2 179 160,00	2 179 160,00
4634	تسبقات تعدين	1 112 200,00	-	1 112 200,00	40	موزعون وحسابات ملحقة	-	86 699 467,84	86 699 467,84
470	الزبائن	3 146 318 511,15	779 404 775,13	3 925 723 286,28	411	الزبائن	779 404 775,13	3 944 128 166,48	3 164 723 391,35
471	مدينات مختلفة	15 237 591,97	-	15 237 591,97					
472	الزبائن المشكوك	2 055 088,23	-	2 055 088,23					
4635	تسبقات تعدين	150 000,00	-	150 000,00	41	الزبائن	779 404 775,13	3 944 128 166,48	3 164 723 391,35
46360	تسبقات لمستخدمين	2 021 179,57		2 021 179,57	4217	مستخدمون أجور مستحقة الدفع	-	2 021 179,57	2 021 179,57
467	تسبقات عن التعاريف الاجتماعية	60 505 920,31		60 505 920,31	4221	أعوال الخدمات الإجتماعية	-	60 505 920,31	60 505 920,31
4630	تسبقات تعدين	2 793 520,00		2 793 520,00	425	مستخدمون تسبقات وسلفيات على الحساب	-	82 973 783,26	82 973 783,26
4633	تسبقات تعدين	80 030 263,26		80 030 263,26					
4635	تسبقات تعدين	150 000,00		150 000,00	42	مستخدمون وحسابات ملحقة	-	145 500 883,14	145 500 883,14
469	هفات و إنتظار الإقتطاع	26 677 909,50	-	26 677 909,50	476	الحسابات الإنتقالية	-	26 677 909,50	26 677 909,50
					47	الحسابات الإنتقالية أو الإنتظارية	-	26 677 909,50	26 677 909,50
4645	تسبقات عن ضرائب وأرباح	428 438 802,20	-	428 438 802,20	4442	تسبقات لضرائب على النتيجة	-	428 438 802,20	428 438 802,20
457	رسم قابل للإسترجاع	360 223,76	-	360 223,76	4457	الرسم على رقم الأعمال المجمع	-	360 223,76	360 223,76
					44	الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة	-	428 799 025,96	428 799 025,96
459	تسبقات عن الحساب	158 440 672,75	5 543 107,64	152 897 565,11	467	الحسابات الأخرى للدولة والهيئة	5 543 107,64	158 440 672,75	152 897 565,11
					46	مختلف المدانون ومختلف المدينون	5 543 107,64	158 440 672,75	152 897 565,11
468	تصريف سجلة سلفا	5 030 977,86	2 079 170,64	2 951 807,22	486	أعباء مقيدة سلفا	2 079 170,57	5 030 977,86	2 951 807,29
					48	أعباء وتوالج مقيدة سلفا ومنزولات	2 079 170,57	5 030 977,86	2 951 807,29
	المجموع	5 030 977,86	2 079 170,64	2 951 807,22			787 027 053,34	4 795 277 103,53	4 008 250 050,19

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

ثالثا: الخزينة وما يعادلها.

يضم هذا البند بوجه عام سيولة المؤسسة سواء الموضوعة في خزينتها أو الحسابات الجارية لدى المؤسسات المالية، التوظيفات المالية قصيرة الأجل التي يمكن تحويلها إلى سيولة في مدة قصيرة وتتمتع بنسبة ضئيلة من خطر تغيير أسعارها، ويقابله حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) حساب النقديات (ح/48) و حساب سندات التوظيف (ح/423). يمكن أن نلخص مكونات هذا البند في الجدول الآتي:

جدول رقم (19): العناصر المكونة للخزينة وما يعادلها للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

العناصر المقابلة لها حسب PCN 75				العناصر المكونة للخزينة وما يعادلها للمؤسسة حسب SCF			
ر.ح	إسم الحساب	ق.م.إ	إ.م	ق.م.ص	ر.ح	إسم الحساب	ق.م.إ	إ.م	ق.م.ص
423	سندات التوظيف	3 250 000 000,00		3 250 000 000,00	503	الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية	3 250 000 000,00	-	3 250 000 000,00
					50	القيم المنقولة للتوظيف	3 250 000 000,00	-	3 250 000 000,00
482	شيكات مستحقة	691 275,67	-	691 275,67	511	قيم للتحصيل	691 275,67	-	691 275,67
485	البنك	2 538 197 388,33	-	2 538 197 388,33	512	البنوك والحسابات الجارية	2 538 197 388,33	-	2 538 197 388,33
					51	البنوك والمؤسسات المالية، وما يماثلها	2 538 888 664,00	-	2 538 888 664,00
487	الصندوق	80 652,69	-	80 652,69	53	الصندوق	80 652,69	-	80 652,69
					53	الخزينة	80 652,69	-	80 652,69
488	السلف المستديمة والإعتمادات	75 886 926,48	-	75 886 926,48	542	الإعتمادات	75 886 926,48	-	75 886 926,48
					54	وكالات التسبيقات والإعتمادات	75 886 926,48	-	75 886 926,48
						مجموع الخزينة وما يعادلها	5 864 856 243,17	-	5 864 856 243,17

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

المطلب الثاني: تحليل ميزانية الخصوم للمؤسسة مجال الدراسة وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN).

قبل التطرق إلى تحليل ميزانية الخصوم للمؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) مقارنة بنظيرتها بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975 لابد أن نشير أولا إلى أن هناك تغيير في كيفية عرض عناصر الخصوم، حيث أصبحت تعرض الخصوم إلى ثلاث مجموعات هما الأموال الخاصة، خصوم ثابتة (خصوم غير جارية) وخصوم متغيرة (خصوم جارية)، بينما كانت تعرض في السابق على أساس مجموعات الأموال الخاصة، الديون.

- **الفرع الأول: العناصر المكونة للأموال الخاصة وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN).**

وهي حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ما تبقى من الأصول بعد تغطية الخصوم الجارية وغير الجارية، أي هي عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم الثابتة والمتداولة، على عكس المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي يعتبر الأموال الخاصة جزء من الأصول. ويتضمن هذا البند حسب (SCF) رأس المال والإحتياطات المماثلة، نتيجة الدورة. كما هو مبين في الجدول الموالي رقم (20).

جدول رقم (20): العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

العناصر المقابلة لها حسب PCN 75			العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة حسب SCF		
ر.ح	إسم الحساب	ق.م.ص	ر.ح	إسم الحساب	ق.م.ص
100	رأسمال المؤسسة	8 000 000 000,00	101	رأسمال الصدر	8 000 000 000,00
130	إحتياطات قانونية	364 446 874,21	1061	إحتياطات قانونية	364 446 874,21
131	إحتياطات نظامية	4 098 963 293,22	1062	إحتياطات نظامية	4 098 963 293,22
134	إحتياطات إختيارية	3 039 077 369,17	1068	إحتياطات إختيارية	3 039 077 369,17
13	الإحتياطات	7 502 487 536,60	106	الإحتياطات	7 502 487 536,60
			10	رأس المال والإحتياطات ومايماثلها	15 502 487 536,60
			12	نتيجة الدورة	2 467 361 845,90
			مجموع الأموال الخاصة		17 969 849 382,50

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

- **الفرع الثاني: العناصر المكونة للخصوم غير الجارية وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN).**

وهي تعهدات على المؤسسة للغير وتستحق بعد أكثر من سنة من تاريخ الميزانية، ويتضمن هذا البند قروض سندية، قروض مالية طويلة الأجل، قروض أخرى طويلة الأجل، المؤونات، الإعانات. كما هو مبين في الجدول الموالي رقم (21).

جدول رقم (21): العناصر المكونة للخصوم غير الجارية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

العناصر المقابلة لها حسب PCN 75			العناصر المكونة للخصوم غير الجارية للمؤسسة حسب SCF		
ر.ح	إسم الحساب	ق.م.ص	ر.ح	إسم الحساب	ق.م.ص
190	مؤونة الأخطار المحتملة	120 487,35	151	مؤونات للأعباء	120 487,35
			15		120 487,35
529	ديون الإستثمار المختلفة	108 550 445,29	168	إقتراضات أخرى وديون مماثلة	108 550 445,29
			16		108 550 445,29
			مجموع الخصوم غير الجارية		108 670 932,64

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

- **الفرع الثالث: العناصر المكونة للخصوم الجارية وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN).**

أولا: الموردون والقروض المتعلقة بهم.

وهي المبالغ الواجبة الوفاء من طرف المؤسسة إتجاه موردي المخزونات، الخدمات والإستثمارات في حالة شرائها لأحد هذه العناصر دون دفع ثمنه، يتضمن هذا البند مبالغ الضريبة على النتيجة والرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات وكذلك باقي أنواع الضرائب والتسديدات المماثلة، كما هو مبين في الجدول الموالي رقم (22).

جدول رقم (22): العناصر المكونة للموردين والقروض المتعلقة بهم للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

العناصر المقابلة لها حسب PCN 75				العناصر المكونة للموردين والحسابات المماثلة للمؤسسة حسب SCF			
ر ح	إسم الحساب	ق.م.إ	ق.م.ص	ر ح	إسم الحساب	ق.م.إ	ق.م.ص
530	موردون	97 891 370,35	- 97 891 370,35	4011	موردو المخزون	97 891 370,35	- 97 891 370,35
5620	موردون خدمات	934 409 204,70	- 934 409 204,70	4012	موردو الخدمات	934 409 204,70	- 934 409 204,70
522	إعتمادات الإستثمار	198 633 496,05	- 198 633 496,05	4041	موردو التثبيتات	198 633 496,05	- 198 633 496,05
524	موردون إقتطاع ضمان	71 369 073,36	- 71 369 073,36	4047	موردون إقتطاع ضمان	71 369 073,36	- 71 369 073,36
538	فواتير قيد الإستلام	10 936 538,52	- 10 936 538,52	408	موردون _ فواتير قيد الإستلام	10 936 538,52	- 10 936 538,52
	مجموع الموردين والحسابات المماثلة					1 313 239 682,98	- 1 313 239 682,98

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

ثانيا: ديون الضرائب.

يتضمن هذا البند مبالغ الضريبة على النتيجة والرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات وكذلك باقي أنواع الضرائب والتسديدات المماثلة، كما هو مبين في الجدول الموالي رقم (23).

جدول رقم (23): العناصر المكونة لديون الضرائب للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

العناصر المقابلة لها حسب PCN 75				العناصر المكونة لديون الضرائب للمؤسسة حسب SCF			
ر ح	إسم الحساب	ق.م.إ	ق.م.ص	ر ح	إسم الحساب	ق.م.إ	ق.م.ص
542	محجوزات (IBS)	556 202,96	- 556 202,96	4441	الدولة الضرائب على النتيجة	742 216 289,96	- 742 216 289,96
5645	ضرائب الإستغلال المستحقة (BIC)	741 660 087,00	- 741 660 087,00				
547	رسوم مستحقة على المبيعات	33 368 342,27	- 33 368 342,27	4456	الدولة _ الرسم على رقم الأعمال	33 368 342,27	- 33 368 342,27
5642	ضرائب الإستغلال المستحقة (TAIC)	15 559 603,01	- 15 559 603,01	447	ضرائب ورسوم أخرى وتسديدات مماثلة	78 744 203,01	- 78 744 203,01
5649	ضرائب الإستغلال المستحقة المختلفة	63 184 600,00	- 63 184 600,00				
	مجموع ديون الضرائب					854 328 835,24	- 854 328 835,24

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

ثالثا: خصوم متداولة أخرى.

يضم هذا البند باقي عناصر الخصوم المتداولة مثل الزبائن الدائنون، الديون المتعلقة بعمال المؤسسة، ديون الهيئات الإجتماعية، النواتج المقيدة سلفا، وديون الضرائب وكذلك الفوائد المنتظرة التي تمثل الخصوم السالبة، كما هو مبين في الجدول الموالي رقم (24).

جدول رقم (24): العناصر المكونة للخصوم المتداولة المختلفة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

العناصر المكونة للخصوم المتداولة المختلفة للمؤسسة حسب SCF					العناصر المقابلة لها حسب PCN 75				
رقم الحساب	اسم الحساب	ح	قيم غير جارية	قيم جارية	اسم الحساب	ح	قيم غير جارية	قيم جارية	
419	الزبائن المشكوك	41		2 324 096,45	مقرضات ذهب التحميل	579		2 324 096,45	
421	المستخدمون أجور مستحقة الدفع	42		669 785 921,87	دفتر المداولة	663		669 785 921,87	
4222	مؤونة الخدمات الإجتماعية	43		39 920 907,47	الخدمات الإجتماعية	5685		39 920 907,47	
423	مساهمة الأجراء في النتيجة	44		87 405 409,05	مساهمة المستخدمين في النتيجة	56301		87 405 409,05	
428	المستخدمون أعباء واجب دفعها وتواتج مستحقة	45		604 854,00		5621		604 854,00	
42	المستخدمون والحسابات الملحقة	46		797 717 092,39					
43	الحساب الإجتماعي	51		314 241 875,25	هيئات إجتماعية	544		3 000,00	
					الخدمات الإجتماعية	568		242 331 603,31	
					شركات إجتماعية	545		70 901 160,40	
					خدمات إجتماعية مختلفة	548		1 006 111,54	
43	الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة			314 241 875,25				3 000,00	
442	الدولة الضرائب والرسوم المماثلة عن الغير			62 545 519,34				242 331 603,31	
44	الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة			62 545 519,34				70 901 160,40	
451	عمليات المجمع			251 000 000,00				1 006 111,54	
45	المجمع والشركاء			251 000 000,00				62 545 519,34	
4672	الحسابات الأخرى الدائنة والمدينة			7 290 382,00				62 545 519,34	
46	مختلف الدائنون ومختلف المدينون			7 290 382,00				251 000 000,00	
518	الفوائد المنتظرة			1 937 500,00				251 000 000,00	
51	الخزينة والمؤسسات المالية، وما يماثلها			1 937 500,00				7 290 382,00	
	مجموع الخصوم المتداولة المختلفة			1 437 056 465,43				7 290 382,00	
								1 937 500,00	
								1 937 500,00	
								1 437 056 465,43	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

- **الفرع الرابع: المحتوى الإعلامي لميزانية المؤسسة وفق النظامين (SCF) و(PCN).**

تعتبر الميزانية أحد مكونات البيانات المحاسبية والمالية وهي تلعب دورا إعلاميا، فهي تمد مختلف الأطراف بالمعلومات التي تخص المؤسسة وبالتالي تساعدهم في إتخاذ قراراتهم، هؤلاء الأطراف يمكن أن يكونوا داخليين مثل إدارة المؤسسة أو خارجيين مثل البنوك والمستثمرين الماليين وإدارة الضرائب. لكن الشيء الملاحظ حول الدور الإعلامي الذي تمثله الميزانية له علاقة بالشكل والمحتوى الذي تكون عليه، أي أن المبادئ والطرق التي تحكم كيفية عرض الميزانية ومحتوياتها تتأثر برغبات الجهة أو الطرف الذي له أولوية أو أفضلية في المحيط المحاسبي.

وبغية معرفة مدى تأثر المحتوى الإعلامي لميزانية المؤسسة عند إنتقالها من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) سوف نقوم بدراسة المحتوى الإعلامي لكل من عناصر الميزانية (الأصول والخصوم) للمؤسسة مجال الدراسة سواء بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) خلال الفترة (2009) وكذلك بالنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) خلال الفترة (2009-2010).

و لقياس المحتوى الإعلامي للقوائم المالية للمؤسسة سوف نستخدم معادلة **Theil** وهي معدلة رياضية تقيس لنا المحتوى الإعلامي للقوائم وهذا من خلال ربط المحاسبة بنظرية المعلومات وهذه المعادلة كالتالي:[1]

$$H(xi) = \sum xi \log xi$$

حيث:

- H: قيمة معلومات التقرير أو المحتوى الإعلامي؛
- Xi: قيمة حدث معين في تاريخ معين، وترمز للقيمة المالية لبنود التقرير.

يوضح الجدول الموالي رقم (25) الميزانية المختصرة للمؤسسة مجال الدراسة لسنة 2009 والمعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وكذلك بالنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) خلال الفترة (2009-2010) والتي تشتمل بدورها على عناصر الأصول والخصوم.

عند ملاحظتنا للمعلومات التي تشتمل عليها الميزانية والمعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) نجد أنها تحتوي على: الأموال الخاصة، الديون، الإستثمارات، المخزونات، الحقوق. وهذا حسب التصنيف الذي نص عليه المخطط المحاسبي الوطني (PCN) فهي لا تخضع في ترتيب معلوماتها إلى معايير المحاسبة الدولية عند إعدادها وهذا ما يجعلها لا تفصح بشكل جيد على المعلومات المحاسبية مما يجعل إستعمالها صعبا من طرف المتعاملين مع المؤسسة وكذا جميع مستخدمي هذه القائمة من معرفة المعلومات اللازمة وكذا عدم معرفتهم بالتطور الحاصل بالنسبة لهذه المعلومات ويعود السبب في ذلك لعدم وجود مقارنة مع السنوات السابقة.

كما أننا لا نجد هناك أهمية ما بين المعلومات أي عدم الأخذ بمبدأ الأهمية النسبية مما أدى إلى عرض المعلومات بنفس الدرجة.

بينما نلاحظ أن ميزانية المؤسسة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد لسنتي 2009 و2010 تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية حيث أن ترتيب العناصر وإعداد الميزانية وفق المعيار الدولي الأول.

[1]. وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص.117.

تفصح الميزانيتين لسنتي 2009 و2010 عن جميع المعلومات الضرورية حول المؤسسة مثلما نص عليها المشرع الجزائري وهذا وفق المعايير المحاسبية الدولية كما انه تم تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في عرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية حيث تم تجميع ودمج جميع المعلومات التي لها نفس الأهمية النسبية وترك المعلومات التي تكون أهميتها النسبية مرتفعة ومتفاوتة نوعا ما وهذا سواء للأصول أو للخصوم.

جدول رقم (25): الميزانيات المختصرة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN)

والنظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الفترة (2009– 2010). الوحدة: دج.

عناصر أصول المؤسسة حسب PCN 75 لسنة 2009				عناصر خصوم المؤسسة حسب PCN 75 لسنة 2009	
إسم الحساب	ق.م.إ	إ.م	ق.م.ص	إسم الحساب	ق.م.ص
الإستثمارات	16 414 079 375,72	7 529 487 974,30	8 884 591 401,42	الأموال الخاصة	15 502 608 023,95
المخزونات	1 461 995 282,05	122 738 654,04	1 339 256 628,01	الديون	3 713 175 428,94
الحقوق	12 246 324 322,70	787 027 053,34	11 459 297 269,36	نتيجة الدورة	2 467 361 845,90
مجموع الأصول	30 122 398 980,47	8 439 253 681,68	21 683 145 298,79	مجموع الخصوم	21 683 145 298,79
عناصر أصول المؤسسة حسب SCF لسنة 2009				**عناصر خصوم المؤسسة حسب SCF لسنة 2009**	
إسم الحساب	ق.م.إ	إ.م	ق.م.ص	إسم الحساب	ق.م.ص
الأصول غير الجارية	18 000 270 351,72	7 529 487 974,30	10 470 782 377,42	الأموال الخاصة	17 969 849 382,50
				الخصوم غير الجارية	108 670 932,64
المخزونات	1 461 995 282,05	122 738 654,04	1 339 256 628,01	الموردون والحسابات المماثلة	1 313 239 682,98
الحقوق والإستعمالات المماثلة	4 795 277 103,53	787 027 053,34	4 008 250 050,19	ديون التراتب	854 328 835,24
الخزينة وما يعادلها	5 864 856 241,17	-	5 864 856 241,17	الخصوم المتداولة المختلفة	1 437 056 465,43
الأصول الجارية	12 122 128 626,75	909 765 707,38	11 212 362 919,37	الخصوم الجارية	3 604 624 983,65
مجموع الأصول	30 122 398 978,47	8 439 253 681,68	21 683 145 296,79	مجموع الخصوم	21 683 145 298,79
عناصر أصول المؤسسة حسب SCF لسنة 2010				**عناصر خصوم المؤسسة حسب SCF لسنة 2010**	
إسم الحساب	ق.م.إ	إ.م	ق.م.ص	إسم الحساب	ق.م.ص
الأصول غير الجارية	19 239 685 240,44	8 945 478 605,17	10 294 206 635,27	الأموال الخاصة	18 185 824 479,72
				الخصوم غير الجارية	1 541 009 878,92
المخزونات	1 574 072 241,97	156 939 023,36	1 417 133 218,61	الموردون والحسابات المماثلة	929 435 424,09
الحقوق والإستعمالات المماثلة	5 447 417 320,32	831 116 697,33	4 616 300 622,99	ديون التراتب	371 469 182,71
الخزينة وما يعادلها	5 773 825 081,53	-	5 773 825 081,53	الخصوم المتداولة المختلفة	1 073 726 592,96
الأصول الجارية	12 795 314 643,82	988 055 720,69	11 807 258 923,13	الخصوم الجارية	2 374 631 199,76
مجموع الأصول	32 034 999 884,26	9 933 534 325,86	22 101 465 558,40	مجموع الخصوم	22 101 465 558,40

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

أولا: قياس المحتوى الإعلامي لأصول المؤسسة وفق النظامين (SCF) و(PCN).

لقياس المحتوى الإعلامي لعناصر أصول الميزانية سوف نقوم باستخدام معادلة **Theil** والتي صيغتها كالتالي:

$$H(xi) = \sum xi \log xi$$

- **بالنسبة لعناصر أصول سنة 2009 وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN):**

H (Actif) = 8 884 591 401,42 Log (8 884 591 401,42)
+ 1 339 256 628,01 Log (1 339 256 628,01)
+ 11 459 297 269,36 Log (11 459 297 269,36)
= 215 883 673 310,34

- **بالنسبة لعناصر أصول سنة 2009 وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):**

H (Actif) = 10 470 782 377,42 Log (10 470 782 377,42)
+ 11 212 362 919,37 Log (11 212 362 919,37)
= 217 597 872 568,05

- **بالنسبة لعناصر أصول سنة 2010 وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):**

H (Actif) = 10 294 206 635,27 Log (10 294 206 635,27)
+ 11 807 258 923,13 Log (11 807 258 923,13)
= 221 996 172 261,02

من خلال النتائج المتوصل إليها نجد أن قيمة المحتوى الإعلامي لعناصر أصول المؤسسة تتزايد من سنة إلى أخرى. حيث نسجل أن المحتوى الإعلامي وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) أفضل من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بالنسبة لسنة 2009.

ثانيا: قياس المحتوى الإعلامي لخصوم المؤسسة وفق النظامين (SCF) و(PCN).

لقياس المحتوى الإعلامي لعناصر خصوم الميزانية سوف نقوم باستخدام معادلة **Theil**.

- **بالنسبة لعناصر خصوم سنة 2009 وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN):**

H (Passif) = 15 502 608 023,95 Log (15 502 608 023,95)
+ 3 713 175 428,94 Log (3 713 175 428,94)
+ 2 467 361 845,90 Log (2 467 361 845,90)
= 216 686 031 398,15

- **بالنسبة لعناصر خصوم سنة 2009 وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):**

H (Passif) = 17 969 849 382,50 Log (17 969 849 382,50)
+ 108 670 932,64 Log (108 670 932,64)
+ 3 604 624 983,65 Log (3 604 624 983,65)
= 219 594 807 596,69

- **بالنسبة لعناصر خصوم سنة 2010 وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):**

H (Passif) = 18 185 824 479,72 Log (18 185 824 479,72)
+ 1 541 009 878,92 Log (1 541 009 878,92)
+ 2 374 631 199,76 Log (2 374 631 199,76)
= 223 003 785 562,09

من خلال النتائج المتوصل إليها نجد أن قيمة المحتوى الإعلامي لعناصر خصوم المؤسسة تتزايد من سنة إلى أخرى. كما نلاحظ أن قيمة المحتوى الإعلامي للخصوم أكثر من الأصول. كما نلاحظ أيضا أن المحتوى الإعلامي وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) أفضل من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بالنسبة لسنة 2009.

المطلب الثالث: تحليل حساب النتيجة للمؤسسة مجال الدراسة وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN).

قبل التطرق إلى تحليل جدول حسابات النتائج للمؤسسة المعد وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) مقارنة بنظيره بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975 لابد أن نشير أولا إلى أن جدول حسابات النتائج المعد وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يلاحظ إحتوائه على مجموعة من العناصر التي لم تكن تحتسب في نظيره المخطط المحاسبي الوطني (PCN) أي هناك تغيير في كيفية عرض عناصر جدول حسابات النتائج، حيث أصبحت وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) تعرض إما حسب الطبيعة (Nature) والتي تسمح بتحديد النتائج الوسيطة. أو بترك الحرية للمؤسسة بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظائف (Fonction)، إلا أن المشرع الجزائري يعطي الأولوية لعملية التصنيف حسب الطبيعة ويتبين ذلك من خلال إجباره لتصنيف الأعباء حسب الطبيعة، والهدف من هذا العرض يسهل كثيرا عملية التحليل المالي للمؤسسة.

بالإضافة إلى ذلك تتمثل أهم الفروقات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) مقارنة بنظيرتها بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) في:

– التخلي الجزئي عن مبدأ الحيطة والحذر، حيث نجده يسمح بإحتساب الأرباح المحتملة التي تتمثل في فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات (ح/**78**)، وهذا يعتبر منافيا لمبدأ الحيطة والحذر الذي ينص على إحتساب الخسائر المحتملة وعدم إحتساب النواتج المحتملة؛

- إحتواء جدول حساب النتائج المعد وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) على مجموعة عناصر التي لم تكن موجودة بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)، مثل التكاليف الواجب توزيعها، وبعض التكاليف الخاصة بالمصاريف الإعدادية التي لم تتوفر فيها الشروط لإدراجها في تكلفة الإستثمار المعني؛

- إدراج إعانات الاستثمار في كل سنة ضمن نتيجة الدورة، أما بالنسبة لإعانات الاستغلال المعنية بالإعانة، فإذا كانت الأعباء موضوع الإعانة تم تحملها خلال دورتين يتم احتساب الإعانة ضمن الإيرادات في جدول حساب النتيجة على الدورتين حسب مبلغ الأعباء المتحملة في كل دورة.

ويمكن إستعراض العناصر المكونة لجدول حسابات النتائج للمؤسسة مجال الدراسة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) وما يقابلها في (PCN) كمايلي:

جدول رقم (26): العناصر المكونة لجدول حسابات النتائج للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

العناصر المقابلة لها حسب PCN 75			عناصر جدول حسابات النتائج للمؤسسة حسب SCF		
ر.ح	البيان	2009	ر.ح	البيان	2009
70	مبيعات بضائع	221 694 256,49	70	رقم الأعمال	9 361 710 864,41
71	إنتاج مباع	187 713 121,96			
73	إنتاج المؤسسة لنفسها	0,00			
74	أداء خدمات	8 952 303 485,96			
72	إنتاج مخزن	25 637 768,96	72	تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	25 637 768,96
				1- إنتاج السنة المالية	9 336 073 095,45
60	بضائع مستهلكة	115 359 407,28	60	المشتريات المستهلكة	559 847 302,77
61	مواد ولوازم مستهلكة	444 487 895,49			
621	إيجارات	116 041 075,52	61	الاستهلاكات الأخرى	230 231 659,80
622	مصاريف صيانة وإصلاح	98 519 298,67			
624	وثائق	4 138 819,26			
625	مصاريف الأشغال	116 600,00			
62	خدمات	218 815 793,45			
660	مصاريف تأمين	11 415 866,36			
66	مصاريف متنوعة	11 415 866,36			
620	مصاريف النقل	55 149 716,15	62	الخدمات الخارجية	2 177 475 518,00
621	إيجارات	574 373 064,02			
625	مكافئات للغير (أتعاب وأتاوات)	644 867 659,51			
626	إشهار	5 740 936,71			
627	إتصالات وإستقبالات	731 773 568,69			
628	بريد، هاتف	155 543 419,92			
62	خدمات	2 167 448 365,00			
65	مصاريف بنكية	10 027 153,96			
65	مصاريف عالية	10 027 153,96			
				2- استهلاك السنة المالية	2 967 554 480,57
				3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	6 419 794 151,84
63	مصاريف المستخدمين	3 315 046 909,79	63	مصاريف المستخدمين	3 315 046 909,79
64	ضرائب ورسوم	212 842 325,25	64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	212 842 325,25
				4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال	2 891 904 916,80

779	نواتج مختلفة	33 559 117,99	75	النتجات العملياتية الأخرى	853 597 738,27
77	إيرادات متنوعة	33 559 117,99			
792	نواتج الإستثمارات المتنازل عنها	28 410 832,00			
796	إسترجاع تكاليف دورات سابقة	791 627 788,28			
79	إيرادات خارج الإستغلال	820 038 620,28			
692	القيمة الباقية للإستثمارات المتنازل عنها	4 678 933,89	65	الأعباء العملياتية الأخرى	136 148 127,42
694	ديون معدومة	6 346 977,22			
697	إسترجاع إيرادات دورات سابقة	84 552 356,31			
698	أعباء إستثنائية	40 139 425,24			
69	تكاليف خارج الإستغلال	135 717 692,66			
668	مكافئات أعضاء مجلس الإدارة	220 000,00			
669	مصاريف متنوعة أخرى	210 434,76			
66	مصاريف متنوعة	430 434,76			
68	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	1 223 432 632,71	68	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات	1 307 460 883,14
699	مخصصات إستثنائية	84 028 250,43			
69	تكاليف خارج الإستغلال	84 028 250,43			
				5- النتيجة العملياتية	2 301 893 644,51
760	نواتج من الحصص والمساهمات	721 134 521,60	76	النتوجات المالية	767 194 588,34
76	إيرادات مالية	721 134 521,60			
770	نواتج مالية	46 023 135,00			
779	نواتج مختلفة	36 931,74			
77	إيرادات متنوعة	46 060 066,74			
653	فوائد بنكية	3 539 930,50	66	الأعباء المالية	17 374 109,95
65	مصاريف مالية	3 539 930,50			
669	مصاريف متنوعة أخرى	13 124,95			
66	مصاريف متنوعة	13 124,95			
698	أعباء إستثنائية	13 821 054,50			
69	تكاليف خارج الإستغلال	13 821 054,50			
				6- النتيجة المالية	749 820 478,39
				7- النتيجة العادية قبل الضرائب	3 051 714 122,90
889	الضرائب على أرباح الشركات	584 352 277,00	69	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	584 352 277,00
				الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	
				مجموع منتجات الأنشطة العادية	11 860 724 985,28
				مجموع أعباء الأنشطة العادية	9 393 363 139,38
				8- النتيجة الصافية للانشطة العادية	2 467 361 845,90
			77	العناصر غير العادية – النتوجات (يطلب بيانها)	
			67	العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)	
				9- النتيجة غير العادية	
				10- النتيجة الصافية للسنة المالية	2 467 361 845,90

الجمعات الكلية لجدول حسابات نتائج المؤسسة حسب PCN 75

80	الهامش الإجمالي	106 334 849,21
81	القيمة المضافة	6 631 728 298,19
83	نتيجة الإستغلال	2 665 354 949,66
84	نتيجة خارج الإستغلال	386 359 173,24
889	الضرائب على أرباح الشركات	584 352 277,00
88	النتيجة الصافية	2 467 361 845,90

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

- **الفرع الرابع: المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج للمؤسسة وفق النظامين (SCF) و(PCN).**

يعتبر جدول حسابات النتائج المكون الثاني من مكونات البيانات المالية من حيث الأهمية في النظام المحاسبي المالي الجديد. فهو يسمح لمستخدمي البيانات المالية من معرفة أداء المؤسسة بمعرفة قدرتها وفاعليتها في توظيف الموارد المتاحة لديها، وكذلك المساعدة في التوقع والتنبؤ لقدرتها على توليد التدفقات النقدية في المستقبل.

وبغية معرفة مدى تأثر المحتوى الإعلامي لجدول حسابات نتائج المؤسسة عند إنتقاله من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) سوف نقوم بدراسة المحتوى الإعلامي لكل المجاميع الكلية لجدول حسابات النتائج للمؤسسة مجال الدراسة سواء بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) خلال الفترة (2009) وكذلك بالنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) خلال الفترة (2009-2010).

يوضح الجدول الموالي رقم (27) جدول حسابات النتائج للمؤسسة مجال الدراسة لسنة 2009 والمعد وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

جدول رقم (27): جدول حسابات النتائج المختصر للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

ر ح	البيان	2009
80	الهامش الإجمالي	106 334 849,21
81	القيمة المضافة	6 631 728 298,19
83	نتيجة الإستغلال	2 665 354 949,66
84	نتيجة خارج الإستغلال	386 359 173,24
880	النتيجة الإجمالية	3 051 714 122,90
88	النتيجة الصافية	2 467 361 845,90

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

نجد أن جدول حسابات النتائج والمعد وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) يحوي على معلومات محددة ونستطيع القول أنها تخص دورة الاستغلال فقط مما يجعلها غير واضحة بالنسبة لمستخدمي هذه القائمة وهذا كذلك يؤدي إلى عدم وضوح النتيجة بشكل جيد، وكذلك عدم أخذ جميع الدورات بعين الاعتبار يجعل المعلومات غير دقيقة وواضحة مما يؤدي إلى نقص محتواها الإعلامي.

كما يوضح الجدول الموالي رقم (28) جدول حسابات النتائج المختصر للمؤسسة مجال الدراسة لسنتي 2009 و2010 واللذين تم إعدادهما وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).

جدول رقم (28): جدول حسابات النتائج المختصر للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) للدورتين (2009) و(2010). الوحدة: دج.

البيان	2009	2010
1- إنتاج السنة المالية	10 239 932 658,67	8 988 246 107,44
2- استهلاك السنة المالية	3 820 138 506,83	2 857 495 153,94
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	6 419 794 151,84	6 130 750 953,50
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال	2 891 904 916,80	2 418 245 593,85
5- النتيجة العملياتية	2 301 893 644,51	901 884 867,15
6- النتيجة المالية	749 820 478,39	484 023 733,79
7- النتيجة العادية قبل الضرائب	3 051 714 122,90	1 385 908 600,94
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	2 467 361 845,90	1 196 255 755,36
9- النتيجة غير العادية		
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	2 467 361 845,90	1 196 255 755,36

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

ومن خلال الجدول نلاحظ أن الإفصاح عن المعلومات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) كان بشكل جيد ويستوفي جميع الجوانب وبمعنى أدق شمل جميع الدورات (استغلال، تمويل، استثمار) كما أنه تم الأخذ بمبدأ الأهمية النسبية في الإفصاح وترتيب المعلومات مما يجعل المحتوى الإعلامي جيد وفي متناول مستخدم هذه القوائم المالية وذلك من خلال إمكانية المقارنة بالسنة السابقة.

و لقياس المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج للمؤسسة مجال الدراسة سوف نستخدم معادلة **Theil**، والمشار إليها سابقا.

- **بالنسبة لجدول حسابات النتائج سنة 2009 وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN):**

H (Résultat - 2009) = 106 334 849,21 Log (106 334 849,21)
+ 6 631 728 298,19 Log (6 631 728 298,19)
+ 2 665 354 949,66 Log (2 665 354 949,66)
+ 386 359 173,24 Log (386 359 173,24)
+ 3 051 714 122,90 Log (3 051 714 122,90)
+ 2 467 361 845,90 Log (2 467 361 845,90)
= 146 546 674 321,01

- **بالنسبة لجدول حسابات النتائج سنة 2009 وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):**

H (Résultat - 2009) = 6 419 794 151,84 Log (6 419 794 151,84)
+ 2 891 904 916,80 Log (2 891 904 916,80)
+ 2 301 893 644,51 Log (2 301 893 644,51)
+ 749 820 478,39 Log (749 820 478,39)
+ 3 051 714 122,90 Log (3 051 714 122,90)
+ 2 467 361 845,90 Log (2 467 361 845,90)
= 170 646 413 825,37

- **بالنسبة لجدول حسابات النتائج سنة 2010 وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):**

H (Résultat - 2010) = 6 130 750 953.50 Log (6 130 750 953.50)
+ 2 418 245 593,85 Log (2 418 245 593,85)
+ 901 884 867,15 Log (901 884 867,15)
+ 484 023 733,79 Log (484 023 733,79)
+ 1 385 908 600,94 Log (1 385 908 600,94)
+ 1 196 255 755,36 Log (1 196 255 755,36)
= 118 505 621 998,22

من خلال النتائج المتوصل إليها نجد أن قيمة المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج للمؤسسة أن المحتوى الإعلامي وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) أفضل من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بالنسبة لسنة 2009، بينما نجد قيمة المحتوى الإعلامي وفق (SCF) إنخفضت سنة 2010 مقارنة بسنة 2009.

ويمكن أن نلخص أثر الإصلاح المالي المحاسبي على مكونات القوائم المالية في النقاط التالية:

1- هناك تغير في كيفية عرض الأصول داخل الميزانية، حيث أصبحت تصنف حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) إلى مجموعتين هما أصول ثابتة (أصول غير جارية) وأصول متغيرة (أصول جارية)، بينما كانت تعرض في السابق على أساس مجموعات الإستثمارات، المخزونات، الحقوق. بحيث أصبحت عناصر الميزانية تعرض على أساس علاقتها مع دورة الإستغلال والهدف من هذا العرض يسهل كثيرا عملية التحليل المالي للمؤسسة؛

2- هناك إختلاف في طرق تقييم الأصول، حيث أصبح بالإمكان إعادة تقييم الإستثمارات في حالة توفر مجموعة من الشروط بينما كان لا يسمح بذلك حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلا في حالات إستثنائية؛

3- بالنسبة للعناصر المكونة لتكلفة الإستثمار أصبحت أكثر موضوعية مقارنة بما كانت عليه المخطط المحاسبي الوطني (PCN)؛

4- بالنسبة لجدول حسابات النتائج المعد وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يلاحظ أنه وبالرغم أن المشرع الجزائري سمح بتقديم جدول حسابات النتائج إما حسب الطبيعة (Nature) أو حسب الوظائف (Fonction)، إلا أن نجده يعطي الأولوية لعملية التصنيف حسب الطبيعة ويتبين ذلك من خلال إجباره لتصنيف الأعباء حسب الطبيعة، وهذا ما نجده في المؤسسة مجال الدراسة حيث حافظت على النظرة الكلية في عملية عرض جدول حسابات النتائج؛

5- بالنسبة لجدول حسابات النتائج المعد وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يلاحظ إحتوائه على مجموعة من العناصر التي لم تكن تحتسب في نظيره المخطط المحاسبي الوطني (PCN)؛

6- نجد بأن المحتوى الإعلامي في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) أفضل بكثير عن المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، كما نجد أيضا أنه لم يتم الأخذ بمبدأ الأهمية النسبية إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج وعرض عناصرهما ولكن في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) تم الأخذ بكل ما سبق لأنه مستنبط من المعايير المحاسبية الدولية؛

7- نجد أن المحتوى الإعلامي في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) يختلف عن المحتوى الإعلامي في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) وذلك من خلال كل طرق الإفصاح عن المعلومات وكذا قياسها وهذا يدل على الفرق الشاسع الموجود بين النظامين من حيث المحتوى الإعلامي لهما، ويعود هذا الإختلاف الأسس والمبادئ التي وضع عليها كل نظام؛

8- المحتوى الإعلامي للقوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لا يفيد مستخدمي هذه القوائم وهذا بسبب بعض الغموض الموجود في المعلومات التي تحويها هذه القوائم، وعلى العكس من ذلك فإن النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يوفر معلومات لم تكن متواجدة على مستوى قوائم المخطط المحاسبي الوطني (PCN) مما يزيد من وضوح هذه القوائم وكذا سهولة إستخدامها من قبل المتعاملين مع المؤسسة وكل مستخدم لهذه القوائم وهذا ما يعزز ثقتهم بالمعلومات التي تحويها القوائم وكذلك في المؤسسة.

- **الفرع الخامس: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) بعد إعادة المعالجة.**

لابد أن نشير إلى أن المؤسسة قامت بإعادة معالجة الأرصدة التي تخص سنة 2009، كما هو مقرر في التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، ومن بين هذه المعالجات:

- تسجيل مؤونات الإلتزام بالتقاعد لسنة 2009؛
- إعادة تجزئة تجهيزات الإنتاج كل جزء بمدة إهتلاك معينة؛
- القيام بإختبارات نقص قيمة الإستثمارات عندما تكون القيمة المستردة للإستثمار أقل من القيمة المحاسبية الصافية (VNC).

وعليه سوف نستعرض القوائم المالية المعدلة والمصححة وأهم التغيرات الموجودة، والتي يمكن عرضها كما يلي:

أولا: بالنسبة لأصول المؤسسة قبل وبعد المعالجة.

يوضح الجدول الموالي رقم (29) العناصر المكونة لأصول المؤسسة مجال الدراسة لسنة 2009 والذي تم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) قبل وبعد المعالجة.

من خلال الجدول نلاحظ أن عمليات بعد المعالجة قد مس عنصر الإستثمارات المالية من خلال ضرائب مؤجلة على الأصل؛

جدول رقم (29): عناصر أصول المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

قبل وبعد المعالجة خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

عناصر أصول المؤسسة حسب SCF لسنة 2009 قبل المعالجة				عناصر أصول المؤسسة حسب SCF لسنة 2009 بعد المعالجة			
إسم الحساب	ق.د.إ	إ.م	ق.ص	إسم الحساب	ق.د.إ	إ.م	ق.ص
التثبيتات المعنوية	15 753 619,41	9 732 768,01	6 020 851,40	التثبيتات المعنوية	15 753 619,41	9 732 768,01	6 020 851,40
التثبيتات العينية	16 239 837 136,63	7 519 755 206,29	8 720 081 930,34	التثبيتات العينية	16 239 837 136,63	7 519 755 206,29	8 720 081 930,34
إستثمارات قيد الإنجاز	158 488 619,68	-	158 488 619,68	إستثمارات قيد الإنجاز	158 488 619,68	-	158 488 619,68
إستثمارات مالية	1 586 190 976,00	-	1 586 190 976,00	إستثمارات مالية	1 912 965 684,26	-	1 912 965 684,26
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	1 554 137 608,78	-	1 554 137 608,78	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	1 554 137 608,78	-	1 554 137 608,78
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	32 053 367,22	-	32 053 367,22	قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	32 053 367,22	-	32 053 367,22
ضرائب مؤجلة على الأصول	-	-	-	ضرائب مؤجلة على الأصول	326 774 708,26	-	326 774 708,26
الأصول غير الجارية	18 000 270 351,72	7 529 487 974,30	10 470 782 377,42	الأصول غير الجارية	20 224 257 124,83	7 529 487 974,30	10 797 557 085,68
المخزونات	1 461 995 282,05	122 738 654,04	1 339 256 628,01	المخزونات	1 461 995 282,05	122 738 654,04	1 339 256 628,01
الحقوق والإستعمالات المماثلة	4 795 277 103,53	787 027 053,34	4 008 250 050,19	الحقوق والإستعمالات المماثلة	4 795 277 103,53	787 027 053,34	4 008 250 050,19
الخزينة وما يعادلها	5 864 856 241,17	.	5 864 856 241,17	الخزينة وما يعادلها	5 864 856 241,17	.	5 864 856 243,17
الأصول الجارية	12 122 128 626,75	909 765 707,38	11 212 362 919,37	الأصول الجارية	12 122 128 626,75	909 765 707,38	11 212 362 921,37
مجموع الأصول	30 122 398 978,47	8 439 253 681,68	21 683 145 296,79	مجموع الأصول	32 346 385 751,58	8 439 253 681,68	22 009 920 007,05

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

ثانيا: بالنسبة لخصوم المؤسسة قبل وبعد المعالجة.

يوضح الجدول الموالي رقم (30) العناصر المكونة لخصوم المؤسسة مجال الدراسة لسنة 2009 والذي تم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) قبل وبعد المعالجة.

من خلال الجدول نلاحظ أن عمليات بعد المعالجة قد مست عناصر الخصوم الآتية:

- رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد؛
- ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)؛
- مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا؛
- موردون وحسابات ملحقة.

جدول رقم (30): عناصر خصوم المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

قبل وبعد المعالجة خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

عناصر خصوم المؤسسة حسب SCF لسنة 2009 قبل المعالجة		عناصر خصوم المؤسسة حسب SCF لسنة 2009 بعد المعالجة	
إسم الحساب	ق.م.ص	إسم الحساب	ق.م.ص
رأس مال تم اصداره	8 000 000 000,00	رأس مال تم اصداره	8 000 000 000,00
علاوات و احتياطات -احتياطات مدمجة	7 502 487 536,60	علاوات و احتياطات -احتياطات مدمجة	7 502 487 536,60
نتيجة صافية	2 467 361 845,90	نتيجة صافية	2 467 361 845,90
رؤوس أموال خاصة أخرى /ترحيل من جديد	-	رؤوس أموال خاصة أخرى /ترحيل من جديد	-980 280 658,14
الأموال الخاصة	17 969 849 382,50	الأموال الخاصة	16 989 568 724,36
قروض و ديون مالية	108 550 445,29	قروض و ديون مالية	108 550 445,29
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)		ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)	14 488,88
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	120 487,35	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	1 304 186 528,48
الخصوم غير الجارية	108 670 932,64	الخصوم غير الجارية	1 412 751 462,65
الموردون والحسابات المماثلة	1 313 239 682,98	الموردون والحسابات المماثلة	1 316 214 519,37
ديون الضرائب	854 328 835,24	ديون الضرائب	854 328 835,24
الخصوم المتداولة المختلفة	1 437 056 465,43	الخصوم المتداولة المختلفة	1 437 056 465,43
الخصوم الجارية	3 604 624 983,65	الخصوم الجارية	3 607 599 820,04
مجموع الخصوم	21 683 145 298,79	مجموع الخصوم	22 009 920 007,05

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

ثالثا: بالنسبة لجدول حسابات نتائج المؤسسة قبل وبعد المعالجة.

يوضح الجدول الموالي رقم (31) جدول حسابات النتائج للمؤسسة مجال الدراسة لسنة 2009 والذي تم إعداده وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) قبل وبعد المعالجة.

من خلال الجدول رقم (31) نلاحظ أن عمليات بعد المعالجة قد مست المجاميع التالية:

- مخصصات الإهتلاكات و المؤونات؛
- الأعباء المالية؛
- الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية.

جدول رقم (31): جدول حسابات النتائج للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

قبل وبعد المعالجة خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

عناصر خصوم المؤسسة حسب SCF لسنة 2009 قبل المعالجة			عناصر خصوم المؤسسة حسب SCF لسنة 2009 بعد المعالجة		
ر-ح	البيان	ق.م	ر-ح	البيان	ق.م
70	رقم الأعمال	9 361 710 864,41	70	رقم الأعمال	9 361 710 864,41
72	تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	25 637 768,96	72	تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	25 637 768,96
	1- إنتاج السنة المالية	9 336 073 095,45		1- إنتاج السنة المالية	9 336 073 095,45
60	المشتريات المستهلكة	559 847 302,77	60	المشتريات المستهلكة	559 847 302,77
61	الاستهلاكات الأخرى	230 231 659,80	61	الاستهلاكات الأخرى	230 231 659,80
62	الخدمات الخارجية	2 177 475 518,00	62	الخدمات الخارجية	2 177 475 518,00
	2- استهلاك السنة المالية	2 967 554 480,57		2- استهلاك السنة المالية	2 967 554 480,57
	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	6 419 794 151,84		3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	6 419 794 151,84
63	مصاريف المستخدمين	3 315 046 909,79	63	مصاريف المستخدمين	3 315 046 909,79
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	212 842 325,25	64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	212 842 325,25
	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال	2 891 904 916,80		4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال	2 891 904 916,80
75	المنتجات العملياتية الأخرى	853 597 738,27	75	المنتجات العملياتية الأخرى	853 597 738,27
65	الأعباء العملياتية الأخرى	136 148 127,42	65	الأعباء العملياتية الأخرى	136 148 127,42
68	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات	1 307 460 883,14	68	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات	1 422 953 051,07
	5- النتيجة العملياتية	2 301 893 644,51		5- النتيجة العملياتية	2 223 184 177,76
76	المنتوجات المالية	767 194 588,34	76	المنتوجات المالية	767 194 588,34
66	الأعباء المالية	17 374 109,95	66	الأعباء المالية	76 203 993,10
	6- النتيجة المالية	749 820 478,39		6- النتيجة المالية	690 990 595,24
	7- النتيجة العادية قبل الضرائب	3 051 714 122,90		7- النتيجة العادية قبل الضرائب	2 914 174 773,00
69	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	584 352 277,00	69	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	584 352 277,00
	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	-33 827 055,65
	مجموع منتجات الأنشطة العادية	11 860 724 985,28		مجموع منتجات الأنشطة العادية	11 044 923 661,16
	مجموع أعباء الأنشطة العادية	9 393 363 139,38		مجموع أعباء الأنشطة العادية	8 681 274 109,51
	8- النتيجة الصافية للانشطة العادية	2 467 361 845,90		8- النتيجة الصافية للانشطة العادية	2 363 649 551,65
77	العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)		77	العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)	
67	العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)		67	العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)	
	9- النتيجة غير العادية			9- النتيجة غير العادية	
	10- النتيجة الصافية للسنة المالية	2 467 361 845,90		10- النتيجة الصافية للسنة المالية	2 363 649 551,65

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

والملاحظ كذلك أن النتيجة المحاسبية الصافية المتحصل عليها من خلال جدول حسابات النتائج تختلف عما هو موجودة في الميزانية.

وبعد إستعراض العناصر التي مستها عمليات المعالجة سوف نقوم بإستعراض أهم التسجيلات المحاسبية (دون التفصيل في حسابها وذلك راجع لتشعب الموضوع وصعوبة الحصول على تفاصيل مختلف عمليات المعالجة) التي أثرت على هذه العناصر كما يلي:

- **بالنسبة للضرائب المؤجلة على الأصول:**

ح/133		ضرائب مؤجلة على الأصول	◊◊◊◊◊◊◊◊	
	ح/692	ضرائب مؤجلة على الأصول		◊◊◊◊◊◊◊◊

ح/687		حصص مؤونات الأعباء والخسائر	◊◊◊◊◊◊◊◊	
	ح/155	مؤونات الضرائب		◊◊◊◊◊◊◊◊

- **بالنسبة للضرائب المؤجلة على الخصوم:**

ح/693		ضرائب مؤجلة على الخصوم	◊◊◊◊◊◊◊◊	
	ح/134	ضرائب مؤجلة على الخصوم		◊◊◊◊◊◊◊◊

- **بالنسبة لمؤونة الإلتزام بالتقاعد:**

ح/683		حصص مؤونات المعاشات والإلتزامات المماثلة	◊◊◊◊◊◊◊◊	
	ح/153	مؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة		◊◊◊◊◊◊◊◊

- **إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات الأصول الجارية:**

ح/153			◊◊◊◊◊◊◊◊	
	ح/783			◊◊◊◊◊◊◊◊

- **التكاليف المالية المرتبطة بمؤونة الإلتزام بالتقاعد:**

ح/668			◊◊◊◊◊◊◊◊	
	ح/153			◊◊◊◊◊◊◊◊

المبحث الثالث : الممارسات الجبائية في المؤسسة مجال الدراسة في ظل الإصلاح المالي المحاسبي.

باعتبار مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (**ENSP**) مؤسسة إقتصادية ذات طابع خدماتي في القطاع البترولي، فهي ممول جبائي ترتبط إرتباطا كبيرا بمصالح الضرائب خاصة مديرية كبريات المؤسسات (**DGE**)، وهذا ما يجعل التسيير الجبائي داخل المؤسسة هو الاختيار من بين الاختيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة، ونظرا لخصوصية المؤسسة ودرجة المخطر الجبائي الذي يمكن أن تتعرض له تشكل الممارسات الجبائية دورا كبيرا من خلال تسوية مختلف العمليات الجبائية (حساب مختلف الضرائب والرسوم) وكذا مراجعتها والتنسيق بين مختلف مصالح الضرائب والمؤسسة وفض مختلف النزاعات الجبائية.

المطلب الأول: الخصائص الجبائية وأنواع الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة.

تبعا لنظام الخضوع الذي تخضع له المؤسسة ألا وهو النظام الحقيقي وباعتبار أن المؤسسة شركة ذات أسهم تمتع بالشخصية المعنوية وتشكل إحدى أهم المجمعات في الخدمات البترولية، فإن هناك مجموعة مختلفة من الضرائب والرسوم الواجبة الدفع إلى مصالح الضرائب تتمثل فيما يلي:

- **الفرع الأول: مختلف الضرائب والرسوم الواجبة الدفع.**

يخضع مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار إلى ضرائب ورسوم شهرية وأخرى سنوية والمتمثلة في الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي...إلخ، وتتمثل أهم الضرائب التي تدفع على مستوى المديرية العامة للمجمع إلى مصالح الضرائب فيما يلي:

أولا: الرسم على النشاط المهني (TAP).

إن الرسم على النشاط المهني واجب الدفع شهريا يساوي معدل قدره 2% من رقم الأعمال المصرح به، والذي حققته المؤسسة أو أي وحدة من وحداتها في كل بلدية تابعة لمقر إقامتها، وفي هذا الصدد يمكن أن تستفيد المؤسسة من تخفيض بنسبة 30% على عمليات البيع بالجملة، علما أن مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار يستفيد من هذا التخفيض فقط بالنسبة لمديرية التصنيع التي تقوم بعمليات تصنيع منتجات وبيعها بالجملة.

وإنطلاقا من ذلك تقوم مديرية المالية والمحاسبة بمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار بإحصاء جميع العمليات المقدمة من مختلف فروع المجمع خلال شهر كامل ثم تقوم بحساب قيمة الرسم على النشاط المهني من رقم الأعمال المحقق الإجمالي

الشهري، ويدفع الرسم لدى مصلحة الضرائب التابعة له (حسب البلديات) قبل الـ20 من الشهر الموالي ويتم التصريح به في وثيقة (سلسلة G50A). وفي حالة التأخر يتم دفع غرامة تقدر بنصف المبلغ المستحق عليه.

والجدول الموالي يوضح الأعمال المصرح به، والذي حققه مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار أو أي وحدة من وحداته في كل بلدية تابعة لمقر إقامتها خلال السنة المالية 2009.

جدول رقم (32): جدول يوضح رقم الأعمال المصرح به للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار في كل بلدية تابعة لمقر إقامتها خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

الرقم	البلديات التابعة لمقر رقم الأعمال المصرح به من طرف المؤسسة أوأي وحدة من وحداتها	رقم الأعمال الخاضع	رقم الأعمال غير الخاضع	المجموع
1	الرغاية	367 500 555,00	122 710 622,00	490 211 177,00
2	الجزائر وسط	31 788 667,00		31 788 667,00
3	واد السمار	7 200 000,00		7 200 000,00
4	حاسي مسعود	5 735 504 889,00		5 735 504 889,00
5	البرمة	102 874 890,00		102 874 890,00
6	ورقلة	393 383 319,00		393 383 319,00
7	عين أميناس	750 802 646,00		750 802 646,00
8	الدبداب	143 911 332,00		143 911 332,00
9	حاسي رمل	405 643 152,00		405 643 152,00
10	برج عمر إدريس	1 005 901 276,00		1 005 901 276,00
11	أرزيو	71 630 848,00		71 630 848,00
12	سكيكدة	17 879 420,00		17 879 420,00
13	بئر العاتر	32 200 495,00		32 200 495,00
14	عنابة	25 661 739,00		25 661 739,00
15	قتاليلي	152 876 563,00		152 876 563,00
16	عين صالح	2 927 100,00		2 927 100,00
المجموع		9 247 686 891,00	122 710 622,00	9 370 397 513,00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

ومن الجدول نلاحظ بلدية حاسي مسعود تمثل الحصة الأكبر من رقم الأعمال المصرح به من طرف المؤسسة بنسبة تفوق (61%) مقارنة مع البلديات الأخرى وهذا راجع طبعا إلى وجود معظم وحدات النشاط في المنطقة الصناعية بحاسي مسعود.

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة (TVA).

إن الرسم على القيمة المضافة يعتبر رسم غير مباشر يتم دفعه شهريا لمديرية كبريات المؤسسات (DGE) بالجزائر العاصمة كونها المؤهلة لتحصيل هذا الرسم قبل الـ20 من الشهر الموالي ويتم التصريح بها في وثيقة (سلسلة G50). يوضح من خلالها رقم الأعمال المحقق خلال الشهر السابق مع إظهار الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع لمختلف المشتريات والرسم الواجب دفعه. ويتم تطبيق الرسم وفق معدلين المخفض (7%) والعادي (17%) حسب الحالة.

تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة ونظرا لإستفادتها من إعفاء ضريبي فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة بالنسبة للتعاملات مع المؤسسات البترولية فإن كل فواتير البيع التي تكون فيها السلع والمنتجات والخدمات المفوترة تنتمي إلى هذه التعاملات يجب أن تبرر بشهادة إعفاء الرسم على القيمة المضافة مستخرجة من طرف مصالح إدارة الضرائب.

ولهذا الغرض فإن كل الفواتير التي تستفيد من الإعفاء تبرر بشهادات إعفاء من الرسم على القيمة المضافة تقوم مصلحة الجباية بمتابعات دائمة ومنتظمة للعملاء من أجل إعدادها، ونفس الشيء بالنسبة لعمليات الشراء تقوم المؤسسة بإخطار الموردين إعداد فاتورة خارج الرسم إذا كانت تخص تعاملات تخص الإعفاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة، حيث تقوم مصلحة الجباية من التأكد إذا ما كانت البضائع والمنتجات معفاة من أجل إعداد شهادة الإعفاء من الضريبة والذي تكون في أربعة (04) نماذج (نموذجين للمتعامل ونموذج تحتفظ به المؤسسة، ونموذج يبقى في دفتر الشهادات الذي يرسل إلى مصالح إدارة الضرائب لكي يتم إستبداله).

ثالثا: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/Salaire).

إن الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة شهرية تقتطع من الأجور والتعويضات والمكافآت التي يتحصل عليها المستخدمون، أي أنها ضريبة تقع على عاتق الأجراء والمؤسسة مكلفة فقط بجمعها، حيث يتم دفعها شهريا لمديرية كبريات المؤسسات (**DGE**) بالجزائر العاصمة كونها المؤهلة لتحصيل هذه الضريبة قبل الـ20 من الشهر الموالي ويتم التصريح بها في وثيقة (سلسلة G50).

رابعا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

إن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة سنوية تفرض على الأرباح المحققة من طرف المجمع وفروعه خلال السنة، حيث تقوم المديرية العامة للمجمع في نهاية السنة المالية بتجميع حسابات فروع المجمع وبعد إستخراج النتيجة المحاسبية الصافية بدفع التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات إلى مصالح إدارة الضرائب.

يقوم مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار الخاضع لهذه الضريبة بدفع أربعة أقساط خلال السنة، حيث تعتبر هذه الأقساط كتسبيقات حيث تقوم بتسديدها تلقائيا دون سابق إنذار، حيث يتم دفعها لمديرية كبريات المؤسسات (**DGE**) بالجزائر العاصمة كونها المؤهلة لتحصيل هذه التسبيقات. كما أن المؤسسة قد حددت أقساط هذه التسبيقات بـ: (30%) من الضريبة المستحقة للسنة الماضية (**N-1**) وتدفع على أقساط (تسبيقات) كما يلي:

- **التسبيق الأول:** من 15 فيفري إلى 15 مارس؛
- **التسبيق الثاني:** من 15ماي إلى 15 جوان؛
- **التسبيق الثالث:** من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.
- **رصيد التصفية:** حتى 15 أفريل من السنة الموالية (إيداع القوائم المالية).

خامسا: الرسم العقاري (TF).

إن الرسم العقاري هو رسم يفرض على المداخيل العقارية، أي المداخيل الآتية من تأجيل العقارات أو جزء منها، أو تأجير كل محل صناعي أو تجاري غير مجهز بعتاده، ويتكون الأساس الضريبي المعتمد من القيمة الإيجارية المحددة إسنادا إلى السوق المحلية أو حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم.

إن مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار خاضع للرسم العقاري على الأملاك المبنية و غير المبنية طبقا للمادة 248 وما تلاها من مواد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ويقوم المجمع بدفعه عند تحصله على وثيقة تسمى بإشعار بالدفع، حيث تقوم مصلحة الجباية بالمؤسسة بالتحقيق من مطابقة المعلومات الموضحة بإشعار بالدفع، وتسديد هذا الرسم يكون وفق ما نص عليه القانون أي في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي تحصيل الكشوف.

سادسا: الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة (TAPD).

أنشأ هذا الرسم بموجب المادة 117 من القانون رقم 25/91 المتضمن قانون المالية لسنة 1992بمعدلين سنويين، ولكنه لم يعرف التطبيق الفعلي إلا إبتداءا من سنة 1994، و في قانون المالية لسنة 2000 بموجب المادة 54 من القانون رقم 11/99 تم تعديل المادة المتعلقة بتأسيس الرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة، و قد تمثل التعديل في إحداث تغييرين، الأول يتعلق برفع المبلغ السنوي للرسم والثاني يتعلق بفرض مبلغ رسم (معدل) لكل صنف من أصناف المؤسسات الخاضعة للترخيص. وحيث أن هذه الأخيرة ترتب حسب درجة الأخطار أو المساوئ التي تنجم عن استغلالها إلى ثلاثة أصناف. مؤسسات خاضعة إلى ترخيص الوزير المكلف بالبيئة، مؤسسات خاضعة لترخيص الوالي المتخصص إقليميا ومؤسسات خاضعة إلى ترخيص رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص إقليميا، فإن هناك ثلاث معدلات لكل حجم من أحجام المؤسسة (الحجم هنا مقاس بعدد الأشخاص المشغلين) إضافة إلى معدل رابع خاص بالمؤسسات الخاضعة للتصريح بصفتها صنف أقل خطورة من الأصناف الثلاثة المذكورة سابقا.

بالنسبة لهذا الرسم تدفعه المؤسسة مرة واحدة فقط في السنة على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة على أساس تعداد المؤسسة، و هذا عند تلقيها وثيقة إشعار بالدفع، حيث تقوم مصلحة الجباية بالمؤسسة بالتحقيق من مطابقة المعلومات الموضحة بإشعار بالدفع، وتسديد هذا الرسم يكون وفق ما نص عليه القانون أي في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي تحصيل الكشوف.

ويدفع الرسم لدى مصلحة الضرائب على مستوى ولاية ورقلة كونها المؤهلة لتحصيل هذا الرسم لتمويل الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث.

سابعا: رسوم التكوين والتمهين (TPA).

تتمثل رسوم التكوين والتمهين (TPA) في رسمين شبه ضريبيين مفروضين على المؤسسات التي لا تقوم بجهد لتقديم تكوين لفائدة عمالها أو لفائدة المتمهنين في إطار التكوين عن طريق التمهين، الرسمين المؤسسين للتكوين والتمهين (TPA) والمقدرين بـ 2% أي 1% من الأجر السنوي لعمليات التكوين المهني المتواصل و1% من الأجر السنوي لعمليات التكوين عن طريق التمهين، حيث يخضع مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (**ENSP**) لهذه الضريبة وذلك وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 149/98 المحدد لشروط وكيفيات تطبيق المادتين 55 و56 من القانون رقم02/97 حيث

تستفيد المؤسسة من خلال بذلها جهدا تكوينيا من إعفاء كلي أو جزئي من الرسمين ويقصد بالجهد التكويني قيام المؤسسة باستقبال متربصي مراكز ومعاهد التكوين لتلقي تكوين بها.

ويقوم المجمع بدفع ضريبة التكوين المهني والتمهين في كل سداسي لمديرية كبريات المؤسسات (**DGE**) بالجزائر العاصمة كونها المؤهلة لتحصيل هذه الضريبة لتمويل الصندوق الوطني لتطوير التمهين والتكوين لكي يعيد إستثمارها في تدريب وتحسين مستوى العمال حسب طلب المؤسسات الإقتصادية، وذلك بعد قيام إدارة الموارد البشرية بالمجمع بإعداد الوعاء الضريبي لها ويتم التصريح بها في وثيقة (سلسلة G50).

وتتم عملية تبرير الجهد المبذول على مستوى مديرية التكوين والتعليم المهنيين بولاية ورقلة التي تقوم بمنح مجمع المؤسسة شهادة إثبات الجهد المبذول ليقدمها لمصالح الضرائب.

ثامنا: الرسوم الجمركية: والمفروضة على بعض البضائع والمشتريات التي يتم إستيرادها من الخارج.

- **الفرع الثاني: الإعفاءات والتخفيضات وطرق التقييم المطبقة أو المستعملة.**

إضافة إلى الضرائب والرسوم التي يخضع لها مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار فإن الخصائص الجبائية تتحدد بالإعفاءات والتخفيضات التي تستفيد منها، إضافة إلى طرق التقييم المستعملة والتي تسمح بها إدارة الضرائب، والتي تتمثل فيما يلي:

- تتبع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار النظام الحقيقي، وهي لا تستفيد من أي إعفاء ضريبي إلا فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة بالنسبة للتعاملات مع المؤسسات البترولية.
- غياب رسم حق الطابع (**DT**) في العمليات الجبائية للمؤسسة كونها لا تتعامل بالنقديات؛
- النسبة المخفضة بالنسبة للأرباح المعاد إستثمارها هي (12.5٪)، أما بالنسبة للضرائب والرسوم الأخرى فهي تستفيد من التخفيضات المنصوص عليها في التشريع الجبائي؛
- تستعمل المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار في تقييم مخزوناتها طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، وهي الطريقة التي تسمح بها إدارة الضرائب لهذه المؤسسة؛
- أما بالنسبة لحساب الإهتلاكات فهي تستعمل طريقة الإهتلاك الخطي، كما تستعمل الطريقة المذكورة في دليل الرسم على القيمة المضافة في تطبيقها لقاعدة النسبة؛
- تقوم مصلحة الجباية بالمؤسسة بإعداد التصريحات الشهرية والسنوية، وتقوم بتسديد الضرائب بشكل دقيق ويتماشى من جهة مع الخصائص المحاسبية والجبائية للمؤسسة، ومع التشريعات الجبائية من جهة أخرى.

المطلب الثاني: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق المخطط الوطني المحاسبي (PCN).

نظرا للإرتباط الوثيق بين الممارسات المحاسبية والممارسات الجبائية فإن النتيجة الجبائية ما هي إلا نتيجة محاسبية مصححة ومقومة، ذلك أن الممارسات المحاسبية تعتبر بمثابة ترجمة رقمية لكافة المعاملات التي تقوم بها المؤسسة خاصة تلك المتعلقة بالإيرادات والتكاليف التي تعتبر الأساس الذي تحسب عليه النتيجة المحاسبية والتي هي الأساس للنتيجة الجبائية.

أولا: حساب النتيجة المحاسبية للمؤسسة لسنة 2009.

ونحصل عليها إنطلاقا من خلال ميزانية المؤسسة (كما هو موضح في الجدول رقم:25) أو جدول حسابات النتائج للمؤسسة (كما هو موضح في الجدول رقم:26).

- **النتيجة المحاسبية الإجمالية للسنة المالية لسنة 2009 = 123 714 051 3 دج**

ثانيا: جدول حسابات النتائج (المعد جبائيا) لسنة 2009.

يعبر جدول حسابات النتائج المعد لصالح مديرية الضرائب (الجدول الذي تستخرج منه النتيجة الجبائية) عن نفس المضمون لجدول حسابات النتائج المعد محاسبيا (الجدول الذي تستخرج منه النتيجة المحاسبية)، إلا أن الجدول الذي تحسب منه النتيجة الجبائية يفصل في التكاليف بدقة ويوضح أيضا التعديلات الجبائية اللازمة (الأعباء القابلة للخصم والأعباء غير القابلة للخصم) كما موضح في الجدول رقم (33).

– بالنسبة للإسترددات: نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج المعد جبائيا لسنة 2009 أن قيمتها بلغت (**534 835 42 دج**) تتمثل في:

– إهتلاكات غير قابلة للخصم والتي تتمثل في إهتلاكات السيارات السياحية؛

– مؤونات غير قابلة للخصم والمتمثلة في المؤونات غير المبررة؛

– إستردادات أخرى تتمثل في أعباء أخرى غير قابلة للخصم والمتمثلة في الغرامات والعقوبات، وبأعباء أخرى غير متعلقة بالاستغلال أو ما تجاوز منها السقف.

أما من المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) (الضرائب على الدخل) فإنه يتم تقسيم الإستردادات إلى كل من:

- **فروقات دائمة:** وتتمثل في:

– الأعباء الأخرى غير قابلة للخصم وهي بمبلغ **077 106 19 دج**

– إهتلاكات السيارات السياحية أي تجاوزت السقف المحدد لها وهي بمبلغ **221 070 6 دج**

- **الفروقات المؤقتة:** فتتمثل في:

– المؤونات غير المبررة بمبلغ **236 659 17 دج**

– بالنسبة للتخفيضات: نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج المعد جبائيا لسنة 2009 أن قيمتها بلغت (**757 140 548 دج**) تتمثل في:

- الجزء غير الخاضع من فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد إستثمارها؛
- إسترددات أخرى تتمثل في مختلف التعويضات الأخرى التي إستفادت منها المؤسسة.

ثالثا: تحديد النتيجة الجبائية.

يتم حساب النتيجة الجبائية إنطلاقا من العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية (الربح الجبائي) = النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي) + (الإستردادات – التخفيضات)

النتيجة الجبائية (الربح الجبائي) = 2 337 409 110 دج

ويمكن توضيح كيفية تحديد النتيجة الجبائية من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (33): تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) خلال الدورة المالية (2009). الوحدة: دج.

البيان		2009
1- النتيجة الإجمالية		
الهامش الإجمالي		106 334 849
القيمة المضافة		6 631 728 298
نتيجة الإستغلال		2 665 354 950
نتيجة خارج الإستغلال		386 359 173
النتيجة الإجمالية	ربح	3 051 714 123
	خسارة	
2- الإستردادات		
مؤونات غير قابلة للخصم		17 659 236
إهتلاكات غير قابلة للخصم		6 070 221
إستردادات أخرى		19 106 077
مجموع الإستردادات		42 835 534
3- التخفيضات		
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد إستثمارها		18 446 046
خصومات أخرى		738 694 502
مجموع التخفيضات		757 140 548
النتيجة الجبائية (1+2-3)	ربح	2 337 409 110
	خسارة	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

وبعد تحديد النتيجة الجبائية يمكن الآن تحديد النتيجة الصافية وحساب الضريبة على أرباح الشركات (**IBS**) والمقدرة بنسبة 25% وتحسب كالأتي:

- **الضريبة على أرباح الشركات (IBS) لسنة 2009 =**

2 337 409 110 دج × 25% = **584 352 277 دج**

- **النتيجة المحاسبية الصافية للسنة المالية لسنة 2009 =**

3 051 714 123 دج - **584 352 277 دج** = **2 467 361 846 دج**

ولقد تم تسديد الضريبة على أرباح الشركات (**IBS**) لمديرية كبريات المؤسسات (**DGE**) بالجزائر العاصمة بواسطة ثلاث تسبيقات بناءا على الربح الجبائي للسنة السابقة وفي نهاية السنة تمت عملية التسوية كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (34): كيفية تسديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار خلال السنة الحالية (2011).

البيان	المبالغ
النتيجة الجبائية	**2 337 409 110,00**
الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	**584 352 277,50**
التسبيق الأول	55 952 552,00
التسبيق الثاني	229 673 316,00
التسبيق الثالث	142 812 934,00
مجموع التسبيقات	**428 438 802,00**
الرصيد الجبائي	2 312 000,00
رصيد التصفية	**153 601 475,50**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

المطلب الثالث: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF).

سوف يتم حساب النتيجة الجبائية لسنة 2010 للمؤسسة مجال الدراسة ذلك أن سنة 2009 تم تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة على ضوء النتيجة المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والتي تم بناءا عليها تم التصريح بالضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وعليه سوف نستعرض حساب النتيجة الجبائية إنطلاقا من النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الدورة المالية (2010) ذلك كما يلي:

أولا: حساب النتيجة المحاسبية للمؤسسة لسنة 2010.

ونحصل عليها إنطلاقا من خلال ميزانية المؤسسة أو جدول حسابات النتائج للمؤسسة كما هو موضح في الجدول رقم (35).

- **النتيجة المحاسبية الصافية للسنة المالية لسنة 2010 = 1 196 255 755.36 دج**

جدول رقم (35): جدول حسابات النتائج المختصر للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الدورة المالية المقفلة (2010). الوحدة: دج.

البيان	2010
1- إنتاج السنة المالية	8 988 246 107,44
2- استهلاك السنة المالية	2 857 495 153,94
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	6 130 750 953,50
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال	2 418 245 593,85
5- النتيجة العملياتية	901 884 867,15
6- النتيجة المالية	484 023 733,79
7- النتيجة العادية قبل الضرائب	1 385 908 600,94
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	221 557 791,95
الضرائب المؤجلة (تغيرات)حول النتائج العادية	-31 904 946,37
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	1 196 255 755,36
9- النتيجة غير العادية	
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	1 196 255 755,36

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

ثانيا: جدول حسابات النتائج (المعد جبائيا) لسنة 2010.

يعبر جدول حسابات النتائج المعد لصالح مديرية الضرائب (الجدول الذي تستخرج منه النتيجة الجبائية) عن نفس المضمون لجدول حسابات النتائج المعد محاسبيا (الجدول الذي تستخرج منه النتيجة المحاسبية)، إلا أن الجدول الذي

تحسب منه النتيجة الجبائية يفصل في التكاليف بدقة ويوضح أيضا التعديلات الجبائية اللازمة (الأعباء القابلة للخصم والأعباء غير القابلة للخصم) وهو كالأتي:

جدول رقم (36): جدول حسابات النتائج الجبائي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الدورة المالية المقفلة (2010). الوحدة: دج.

البيان		2010	
		مدين	دائن
المبيعات على البضائع			8 960 374 841,07
المبيعات من المنتوجات	المبيعات من المنتوجات التامة الصنع		
	تقديم خدمات		
	مبيعات الأشغال		
منتوجات الأنشطة الملحقة			
التخفيضات والتنزيلات والخسومات الممنوحة			
رقم الأعمال الصافي من التخفيضات والتنزيلات والخسومات			**8 960 374 841,07**
الإنتاج المخزن أو النقص من المخزون			27 871 266,37
الإنتاج المثبت			
إعانات الإستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			**8 988 246 107,44**
مشتريات البضائع المبيعة		183 524 435,02	
المواد الأولية		315 796 569,72	
التموينات الأخرى		135 044 388,34	
تغيرات المخزونات			
مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة			
مشتريات الأخرى		1 016 790,62	
التخفيضات والتنزيلات والخسومات المتحصل عليها من مشتريات			
الخدمات الخارجية	التقاول العام	37 310 747,03	
	الإيجارات	77 809 318,22	
	الصيانة والتصليحات	80 669 928,78	
	أقساط التأمينات	18 646 977,57	
	العاملون الخارجيين عن المؤسسة	829 800,00	
	أجور الوسطاء والأتعاب	577 277 951,39	
	الإشهار	14 830 144,91	
	التنقلات والمهمات والإستقبالات	781 520 269,77	
الخدمات الخارجية الأخرى		633 217 832,57	
التخفيضات والتنزيلات والخسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية			
2- استهلاك السنة المالية		**2 857 495 153,94**	
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			**6,130,750,953.50**
أعباء المستخدمين		3 471 918 703,45	
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		240 586 656,20	
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال		**2 418 245 593,85**	
النتيجات العملياتية الأخرى		253 172 435,49	
الأعباء العملياتية الأخرى			179 366 696,90
مخصصات الاهتلاكات			1 443 766 246,30
المؤونات			165 405 318,73
خسائر القيمة			988 055 720,69
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات		1 007 060 820,43	
5- النتيجة العملياتية		**901 884 867,15**	
المنتوجات المالية		546 159 820,60	
الأعباء المالية			62 136 086,81
6- النتيجة المالية		**484 023 733,79**	
7- النتيجة العادية		**1 385 908 600,94**	
العناصر غير العادية- المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية -الأعباء (يطلب بيانها)			
8- النتيجة غير العادية			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			221 557 791,95
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		31 904 946,37	
9- النتيجة الصافية للسنة المالية		**1 196 255 755,36**	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

وبعد الحصول على النتيجة الإجمالية تأتي مرحلة المعالجة الجبائية، وهذه المرحلة تهتم بإجراء التعديلات اللازمة بغية الحصول على نتيجة جبائية.

ثالثا: تحديد النتيجة الجبائية.

يتم حساب النتيجة الجبائية إنطلاقا من العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية (الربح الجبائي) = النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي) + (الإسترددات – التخفيضات)

ويمكن توضيح كيفية تحديد النتيجة الجبائية من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (37): تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار خلال الدورة المالية المقفلة (2010). الوحدة: دج.

البيان		2010
1- النتيجة الصافية للسنة المالية		
ربح		1 196 255 755,36
خسارة		
2- الإستردادات		
أعباء العقارات غير متخصصة مباشرة للإستغلال		908 444,57
حصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم		6 032 215,44
الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم		19 982 619,00
الإهتلاكات غير قابلة للخصم		4 608 061,12
الضريبة على أرباح الشركات	الضرائب الواجب دفعها على النتائج	221 557 791,95
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	-31 904 946,37
الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم		23 820 723,35
مجموع الإستردادات		245 004 909,06
3- التخفيضات		
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد إستثمارها		64 691 108,63
حواصل وفوائض القيمة المتأتية من تنازل عن الأسهم والأوراق المماثلة		487 797 096,00
خصومات أخرى		2 541 292,00
مجموع التخفيضات		555 029 496,63
4- العجز السابق القابل للخصم		
مجموع العجز القابل للخصم		0,00
النتيجة الجبائية (1+2-3-4)	ربح	886 231 167,79
	خسارة	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

وبعد تحديد النتيجة الجبائية يمكن الآن تحديد النتيجة الصافية وحساب الضريبة على أرباح الشركات (**IBS**) والمقدرة بنسبة 25% وتحسب كالأتي:

- **الضريبة على أرباح الشركات (IBS) لسنة 2010 =**

886 231 167,79 دج × 25% = 221 557 791,95 دج

المبحث الرابع: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

تهدف الدراسة في هذا الجزء إلى معرفة توجه إطارات ومسوؤلي الإدارة المالية والمحاسبية وكذا الجبائية في المؤسسة مجال الدراسة (مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار) في التخلي عن المخطط الوطني المحاسبي والإعتماد على النظام المالي المحاسبي الجديد وإنعكاس ذلك على سيرورة وظائفهم وكذا الممارسات المحاسبية والجبائية.

المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة وعينتها.

لقد خصصنا مجموعة من الأسئلة الموجهة لأفراد المجتمع المدروس أو العينة داخل المؤسسة مجال الدراسة، وقد كانت هذه الأسئلة منظمة بشكل يتناسب مع أسلوب البحث العلمي، من شكل ووضوح وسهولة الفهم بغية الحصول على المعلومة اللازمة. وفيما يلي نستعرض إطار مجتمع الدراسة وعينتها والأدوات المستخدمة كما يلي:

أولا: مجتمع الدراسة واختيار العينة.

يتكون مجتمع البحث من مراجعين داخليين، إطارات محاسبية ومالية وإطارات جبائية، داخل مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، والبالغ عددهم كما أشرنا في تقديم المؤسسة إلى حوالي 94 إطار مالي ومحاسبي وجبائي ومراجعين من إجمالي تعداد المجمع البالغ عددهم 2.558 عامل أي بنسبة (3.67%) وقد تم اختيار العينة بطريقة منظمة، حيث تم توزيع 60 إستمارة استقصاء، تم إسترداد 55 إستمارة إستقصاء، وبعد المعالجة تم الحصول 50 إستمارة استقصاء قابلة للتحليل، وهي تعبر عن رأي 50 إطار مالي ومحاسبي وجبائي الذين يمثلون نسبة (53,19%) من المجموع الكلي للإطارات المالية والمحاسبية للمؤسسة والذين يتوزعون عبر مختلف فروع مديريات المالية والمحاسبة بالمجمع.

والجدول الموالي يبين الإستبيانات الموزعة والمسترددة من أفراد العينة:

الجدول رقم (38): الإستبيانات الموزعة والمسترددة.

البيان	المؤسسات	النسبة
الإستبيانات الموزعة	60	%100
الإسستبيانات المستردة	55	%91.66
الإستبانات القابلة للتحليل	50	%83.33

**المصدر: من إعداد الباحث.

** إن حجم العينة الذي يتراوح بين 30 إلى 500 مفردة يعد ملائما لمعظم أنواع الأبحاث، أنظر :محمد عبيدات، محمد أبو نصار، عقلة مبيضين، منهجية البحث العلمي، عمان: دار وائل للنشر، 1999، ص99.

بغية التأكد من فرضيات البحث قمنا بتوزيع إستبيان* كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة، حيث يشمل الإستبيان على خمسة أجزاء، يحتوي الجزء الأول على معلومات عامة تتعلق بالإطارات المالية والمحاسبية والجبائية بالمؤسسة منها (الإسم، الجنس، الشهادة، المنصب، الأقدمية..) أما الجزء الثاني فإشتمل على أبعاد المعرفة بالمخطط الوطني المحاسبي وتضمّن الجزء الثالث أبعاد المعرفة بالنظام المالي المحاسبي الجديد في حين تضمن الجزء الرابع على 08 عبارات لمعرفة إنعكاس الإصلاح المالي المحاسبي على الوظيفة المحاسبية، أما الجزء الأخير فتضمن هو الآخر على 08 عبارات لمعرفة إنعكاس الإصلاح المالي المحاسبي على الوظيفة الجبائية.

بغرض تسيير معالجة الإستبيان تم تحديد مقاييس الإجابات بإستخدام مقياس ***ليكرت*** ذي الثلاث درجات لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الإستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة، وأوزان الإجابات على النحو الآتي:

الجدول رقم (39): مجالات الإجابة على أسئلة الإستبيان وأوزانها.

1	2	3
غير موافق	**محايد**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث.

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح ***Weighted Mean***، ثم نحدد الإتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي:

الجدول رقم (40): معايير تحديد الإتجاه.

المتوسط المرجح	الرأي
من ***1*** إلى ***1.66***	**غير موافق**
من ***1.67*** إلى ***2.33***	**محايد**
من ***2.34*** إلى ***3***	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث.

ثالثا: أساليب التحليل الإحصائي.

لتحليل البيانات قمنا بإستخدام برنامج **MS Excel** وذلك لتفريغ البيانات وترميز الإجابات.

كما إستعملنا برنامج **SPSS17.0** من أجل التحليل الإحصائي للبيانات ومن خلاله إعتمدنا على المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية بهدف الكشف على إتجاه أفراد العينة تجاه أسئلة الدراسة.

* . أنظر الملحق رقم : (01) و(02).

المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة.

تتمثل الخصائص الديمغرافية للعينة فيما يلي:

أولا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.

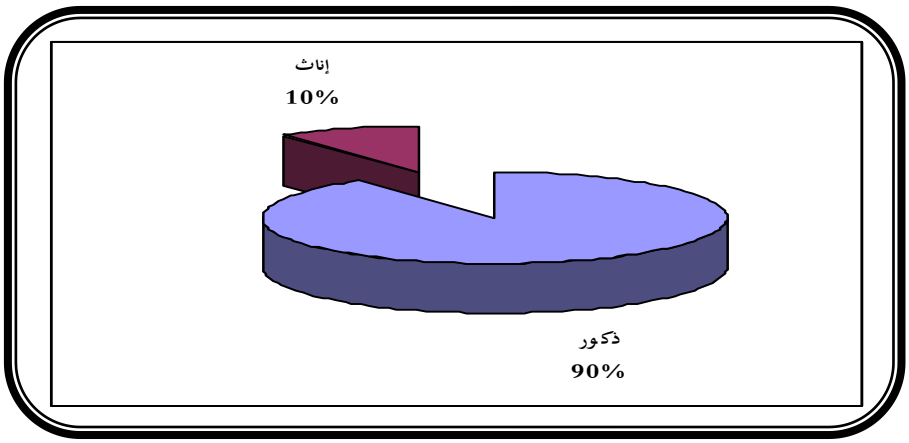
تتكون عينة الدراسة من 50 فردا، منهم 45 ذكرا و 05 إناث، حيث يوضح الشكل أدناه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، إن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 90%، في حين قدرت نسبة الإناث بحوالي 10%.

جدول رقم (41): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	***45***	***%90***
إناث	***05***	***%10***
المجموع	***50***	***%100***

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

ثانيا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن.

من خلال الجدول رقم (42) والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين أعمار أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة هي الفئة العمرية الأقل من 30 سنة بنسبة مئوية 36%، تليها الفئة العمرية من 31 سنة إلى 40 سنة بنسبة مئوية 24%، ثم تأتي الفئة العمرية من 41 سنة إلى 50 سنة بنسبة مئوية

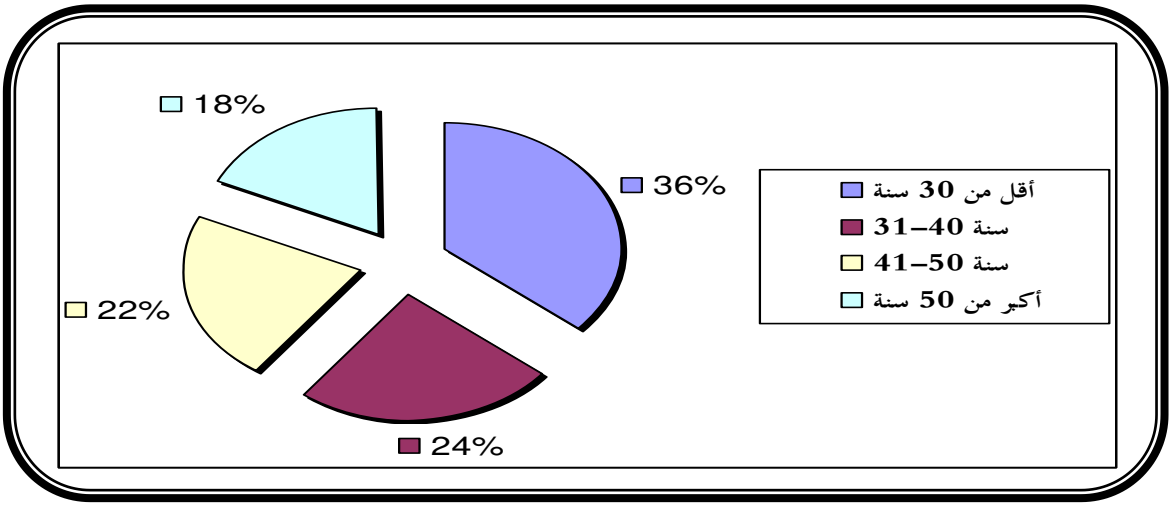
22%، وفي الأخير الفئة العمرية الأكبر من 50 سنة بنسبة مئوية 18%، لذا فإن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة تميل إلى أعمار فئة الشباب.

جدول رقم (42): توزيع أفراد العينة حسب السن.

العمر	أقل من ***30*** سنة	***31-40*** سنة	***41-50*** سنة	أكبر من ***50*** سنة	المجموع
التكرار	18	12	11	09	**50**
النسبة	%36	%24	%22	%18	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن.



المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

ثالثا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادة المحصل عليها.

نلاحظ من خلال الجدول (43) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المحصل عليها أن أغلبية أفراد العينة يحملون شهادات علمية جامعية حيث بلغ عددهم 25 فرد بنسبة مئوية 50% وهي نسبة مرتفعة، في حين بلغت نسبة الشهادات المهنية 20% ونسبة الشهادتين العلمية الأكاديمية والمهنية 30%، أي أن معظم أفراد العينة لديهم مستوى جامعي أكاديمي.

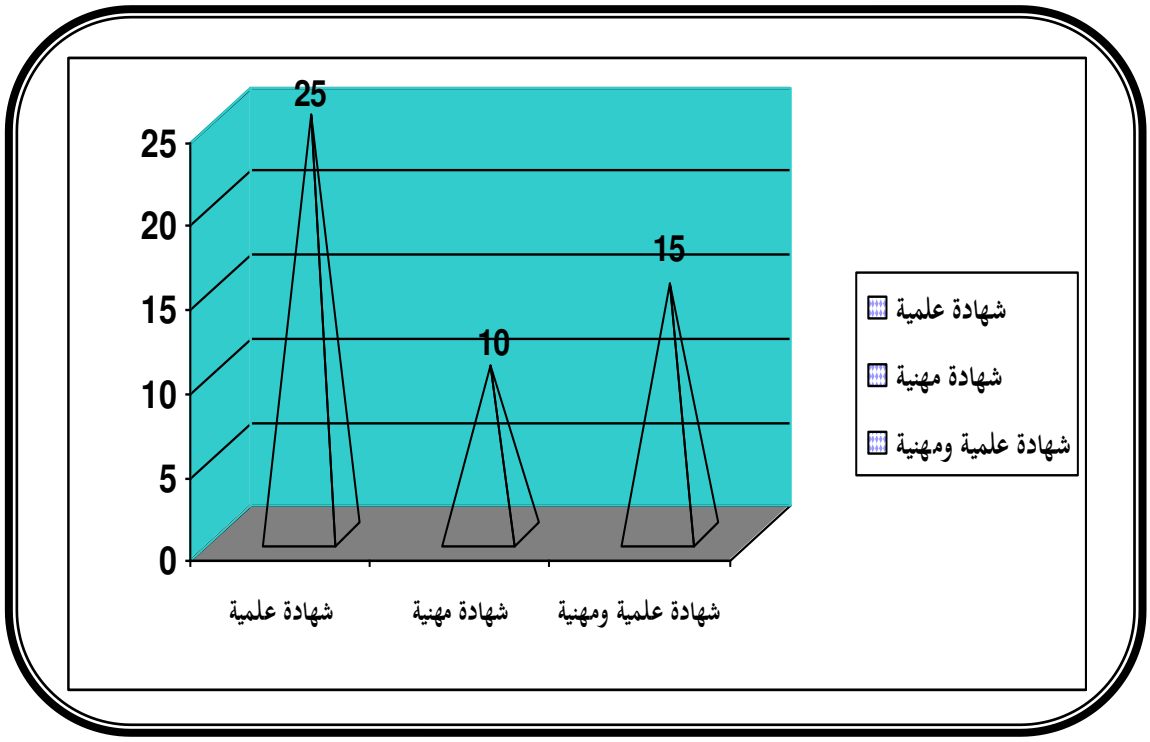
جدول رقم (43): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المحصل عليها.

الشهادة المحصل عليها	التكرار	النسبة
شهادة علمية	25	%50
شهادة مهنية	10	%20
شهادة علمية ومهنية	15	%30

المجموع	50	%100

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المحصل عليها.



المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

رابعا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المنصب.

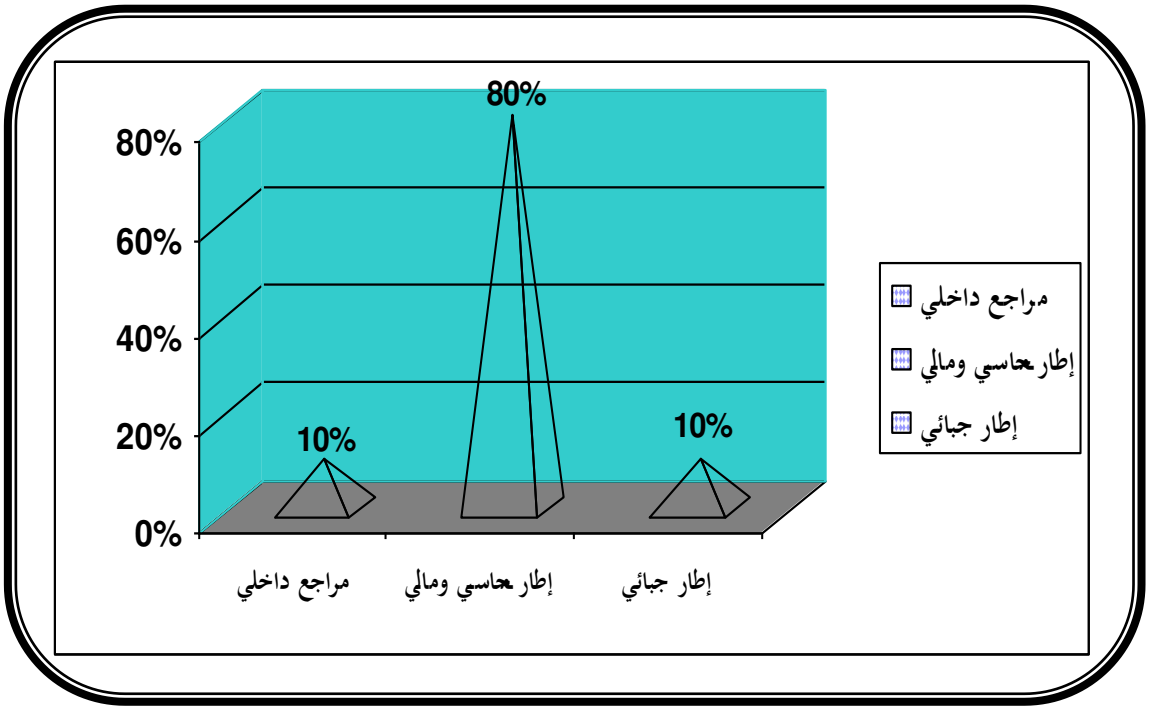
من خلال الجدول رقم (44) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب يتضح لنا أن أغلبية أفراد العينة من وظيفة إطار محاسبي ومالي حيث بلغ عددهم 40 فرد بنسبة مئوية 80%، وتليها أفراد العينة من وظيفة إطار جبائي ومراجع داخلي بنفس النسبة حيث بلغت نسبة كل منهما 10%.

جدول رقم (44): توزيع أفراد العينة حسب المنصب.

المنصب	التكرار	النسبة
مراجع داخلي	05	%10
إطار محاسبي ومالي	40	%80
إطار جبائي	05	%10
المجموع	**50**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب متغير المنصب.



المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

خامسا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأقدمية.

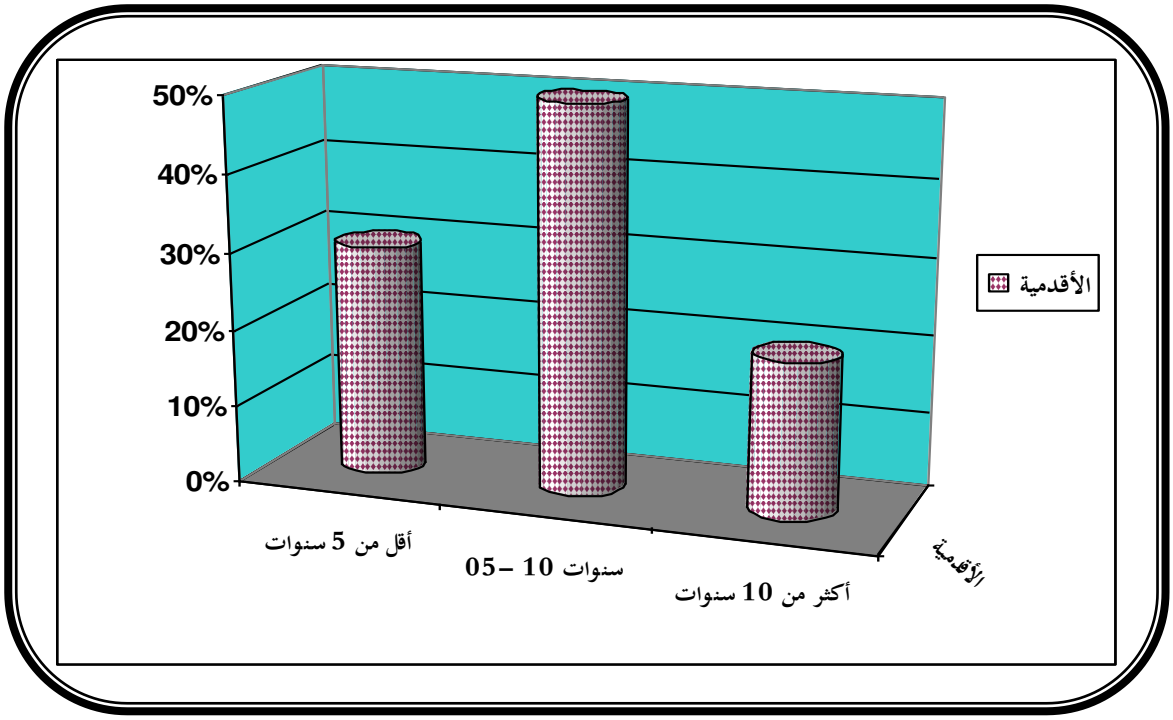
يمثل الجدول رقم (45) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن نصف (½) أفراد العينة لديهم خبرة في العمل من 5 إلى 10 سنوات بنسبة مئوية 50% وهي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أنها فترة كافية لتكوين فكرة شاملة عن الممارسات المحاسبية داخل المؤسسة، ثم يأتي أفراد العينة الأقل من 5 سنوات بنسبة مئوية 30%، أما أفراد العينة الأكثر من 10 سنوات بنسبة مئوية 20%، وهذا كون أن معظم أفراد عينة الدراسة تميل إلى أعمار فئة الشباب كما أشرنا إليه سابقا.

جدول رقم (45): توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية.

الأقدمية	أقل من 5 سنوات	05- 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	15	25	10	**50**
النسبة	%30	%50	%20	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (14): توزيع العينة حسب متغير الأقدمية.



المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الإستبيان وإختبار الفرضيات.

في هذا المطلب سنقوم بدراسة وتحليل الإستبيان المقدم لأفراد العينة والمتمثل في إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الإقتصادية وذلك من خلال تحليل المحاور الأساسية للأسئلة كما يلي:

- **الفرع الأول: الممارسات المحاسبية قبل الإصلاح المحاسبي.**

يتضح من الجدول رقم (46) أن عدم كفاءة وفعالية الممارسات المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني السابق في الإتجاه **المحايد**،* وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح للإجابات الذي بلغ 2.14 وبإنحراف معياري مقداره 0.65 ويرجع ذلك حسب رأيهم إلى النقائص الواردة في المخطط المحاسبي الوطني السابق وعد فعاليته، إلا أنه نسجل بأن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على عدم أهمية وفعالية الممارسات المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني السابق من خلال المؤشرات التالية:

- لا يتوافق مضمون المخطط المحاسبي الوطني مع إحتياجات مؤسستهم؛
- المخطط المحاسبي الوطني أداة غير كافية لمعالجة كل الأحداث؛

* . أنظر الملحق رقم : (05).

- المخطط المحاسبي الوطني لا يساعد على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية؛
- لا تساعد القوائم المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة؛
- لا يستجيب النظام المحاسبي السابق بشكل كبير لاحتياجات المستعملين؛

الجدول رقم (46): الممارسات المحاسبية قبل الإصلاح المحاسبي.

العبارة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	الإتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	النسبة (%)	النسبة (%)	النسبة (%)			
1- استطاعت مؤسستكم من تطبيق كل ما ورد في المخطط المحاسبي الوطني.	25	14	11	1.72	0.809	محايد
	%50	%28,57	%21,43			
2- المخطط المحاسبي الوطني أداة غير كافية لمعالجة كل الأحداث.	0	18	32	2.64	0.485	موافق
	%0	%35,71	%64,29			
3- المخطط المحاسبي الوطني لا يساعد على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.	0	25	25	2.52	0.505	موافق
	%0	%50	%50			
4- المخطط المحاسبي الوطني لا يوفر معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات.	7	11	32	2.50	0.735	موافق
	%14,29	%21,43	%64,29			
5- القوائم المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني لا تتوفر على الشفافية.	11	7	32	2.42	0.835	موافق
	%21,43	%14,29	%64,29			
6- لا تساعد القوائم المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة.	7	11	32	2.50	0.735	موافق
	%14	%22	%64			
7- لا يستجيب النظام المحاسبي السابق بشكل كبير لاحتياجات المستعملين.	4	4	42	2.76	0.591	موافق
	%8	%8	%84			
8- لا يستجيب النظام المحاسبي السابق لمتطلبات عولمة الإقتصاد.	0	7	43	2.86	0.351	موافق
	%0	%14	%86			
9- من الضروري عدم الإستمرار في إستخدام المخطط المحاسبي الوطني.	4	14	32	2.56	0.644	موافق
	%8	%28	%64			
الفرضية الأولى: «عدم كفاءة وفعالية الممارسات المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني السابق»				2.14	0.654	محايد

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

- **الفرع الثاني: الممارسات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).**

يتضح في الجدول رقم (47) أن كفاءة وفعالية الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد في الإتجاه **المحايد،**[*] وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح للإجابات الذي بلغ 1.68 وبإنحراف

[*]. أنظر الملحق رقم : (05).

معياري مقداره 0.652 ويرجع ذلك حسب رأيهم إلى عدم تطبيق المؤسسة لكل ما ورد في النظام المحاسبي المالي الجديد كونه دخل حيز التطبيق حديثا وهناك صعوبة في الحكم على فعاليته، إلا أنه نسجل بأن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على أهمية وفعالية الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال المؤشرات التالية:

- يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي الجديد مع إحتياجات مؤسستهم؛
- هناك إهتمام بمضمون ومبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- فعالية القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة.

الجدول رقم (47): الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).

العبارة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	الإتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	النسبة (%)	النسبة (%)	النسبة (%)			
1- استطاعت مؤسستكم من تطبيق كل ماورد في النظام المحاسبي المالي الجديد.	21	21	7	1.70	0.707	محايد
	%42,86	%42,86	%14,29			
2- يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي الجديد مع إحتياجات مؤسستكم.	7	18	25	2.36	0.722	موافق
	%14,29	%35,71	%50,00			
3- هناك إهتمام وإلمام من قبل المحاسبين بما جاء في النظام المحاسبي المالي الجديد.	7	7	36	2.58	0.731	موافق
	%14	%14	%71			
4- هناك الحاجة لدورة تدريبية لممارسة النظام المحاسبي المالي الجديد.	0	0	50	3.00	0.000	موافق
	%0	%0	%100			
5- يتميز النظام المحاسبي المالي الجديد بالوضوح وسهولة التطبيق.	11	29	11	2.18	0.774	محايد
	%21,43	%57,14	%21,43			
6- تساعد القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة.	0	21	29	2.58	0.499	موافق
	%0	%42,86	%57,14			
7- تلعب ملاحق القوائم المالية دور المبسط والمكمل بالنسبة للميزانية وجدول حسابات النتائج.	0	18	32	2.64	0.485	موافق
	%0	%35,71	%64,29			
8- يمكن للنظام المحاسبي المالي الجديد أن يغطي النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني.	0	11	39	2.78	0.418	موافق
	%0	%21,43	%78,57			
9- لا توجد معوقات تعترض تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.	21	25	4	1.66	0.626	غير موافق
	%42,86	%50,00	%7,14			
الفرضية الثانية: «كفاءة وفعالية الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد»				1.68	0.652	محايد

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

- **الفرع الثالث: إنعكاس الإصلاح المالي المحاسبي على الممارسات المحاسبية.**

يعرض لنا الجدول رقم (48) رأي أفراد العينة فيما إذا كان هناك مساهمة للنظام المحاسبي المالي الجديد في تقييم الأداء المحاسبي وتحسين فعالية الممارسات المحاسبية، فمن خلال قيمة المتوسط المرجح الذي يساوي 2.49 وإنحراف معياري يقدر بـ 0.65 يتبين لنا أن مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في تقييم الأداء المحاسبي وتحسين فعالية الممارسات المحاسبية يعتبر **مقبولا*** حسب رأي أفراد العينة، وهذا راجع حسب رأيهم إلى الآتي:

- يوجد إنعكاس إيجابي على سياسات الإفصاح المحاسبي عند تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- يؤثر النظام المحاسبي المالي الجديد على نظام المعلومات المحاسبي وجودة المعلومات التي يقدمها؛
- إن تقييم قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد المتعلقة بتقييم أداء الخزينة في المؤسسة جد فعالة؛
- يوجد تأثير إيجابي للممارسات المتعلقة بعمليات تقييم الإستثمارات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

الجدول رقم (48): إنعكاس الإصلاح المالي المحاسبي على الممارسات المحاسبية.

العبارة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	الإتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	النسبة (%)	النسبة (%)	النسبة (%)			
1- يوجد تغيير هيكلي على مستوى الوظيفة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.	14	11	25	2.22	0.864	محايد
	%28,57	%21,43	%50			
2- الدورات التكوينية التي قامت بها مؤسستكم مجدية وجد فعالة.	18	21	11	1.98	0.892	محايد
	%35,71	%42,86	%21,43			
3- المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد له أهمية كبيرة من حيث المساعدة في إتخاذ القرار.	11	11	29	2.34	0.823	موافق
	%21	%21	%57			
4- المخرجات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد صالحة لإتخاذ القرار بدون تغيير.	14	25	11	1.94	0.712	محايد
	%28,57	%50	%21,43			
5- النظام المحاسبي المالي الجديد له تأثير على نظام المعلومات المحاسبي وجودة المعلومات التي يقدمها.	4	11	36	2.62	0.635	موافق
	%7,14	%21,43	%71,43			
6- إن ممارسات النظام المحاسبي المالي الجديد المتعلقة بعمليات تقييم الإستثمارات لها تأثير إيجابي.	4	11	36	2.62	0.635	موافق
	%7,14	%21,43	%71,43			
7- إن تقييم قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد المتعلقة بتقييم أداء الخزينة في المؤسسة جد فعالة.	0	21	29	2.58	0.499	موافق
	%0	%42,86	%57,14			
8- إن إنعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على سياسات الإفصاح المحاسبي له انعكاس إيجابي.	4	11	36	2.62	0.635	موافق
	%7,14	%21,43	%71,43			
9- أتظن أنه ينقص عمل مكمل وتكوين متواصل من أجل إنجاح هذه الإصلاحات	4	4	43	2.76	0.591	موافق
	%7,14	%7,14	%85,71			

* . أنظر الملحق رقم : (05).

المحاسبية.						
الفرضية الثالثة: «مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في تقييم الأداء المحاسبي وتحسين فعالية الممارسات المحاسبية»	2.49	0.650	موافق			

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

- **الفرع الرابع: إنعكاس الإصلاح المالي المحاسبي على الممارسات الجبائية.**

يتضح من الجدول رقم (49) أن مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في تحسين فعالية الممارسات الجبائية في الإتجاه **المحايد**،[*] وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح الذي يساوي 2.32 وإنحراف معياري يقدر بـ 0.70، إلا أنه نسجل بأن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على أهمية وفعالية الممارسات الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال المؤشرات التالية:

- حاجة المؤسسة إلى تطوير التسيير الجبائي بالشكل الذي يسمح بتوافقه مع النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- أهمية التكامل بين المحاسبة والجباية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- الإلتزام الواضح والمحكم للمبادئ الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.

الجدول رقم (49): إنعكاس الإصلاح المالي المحاسبي على الممارسات الجبائية.

العبارة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	الإتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	النسبة (%)	النسبة (%)	النسبة (%)			
1- لا يوجد تغيير هيكلي على مستوى الوظيفة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.	7	11	32	2.50	0.735	موافق
	%14,29	%21,43	%64,29			
2- يتوافق القانون الجبائي مع ضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.	14	14	21	2.16	0.842	محايد
	%28,57	%28,57	%42,86			
3- يحتاج التسيير الجبائي بمؤسستكم إلى تطوير بالشكل الذي يسمح بتوافق مع النظام المحاسبي المالي الجديد.	4	4	43	2.76	0.591	موافق
	%7	%7	%86			
4- لا يوجد تضارب بين المخرجات المحاسبية والمخرجات الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.	11	18	21	2.20	0.782	محايد
	%21,43	%35,71	%42,86			
5- يتلائم نظام المعلومات المحاسبي مع المتطلبات الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.	11	21	18	2.14	0.756	محايد
	%21,43	%42,86	%35,71			
6- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد سوف يؤدي بالإلتزام الواضح والمحكم للمبادئ الجبائية.	4	11	36	2.62	0.635	موافق
	%7,14	%21,43	%71,43			
7- هناك فوارق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.	4	7	39	2.62	0.635	موافق
	%7,14	%14,29	%78,57			

[*]. أنظر الملحق رقم : (05).

8- هناك تكامل بين المحاسبة والجباية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.	7	18	25	2.36	0.722	موافق
	%14,29	%35,71	%50			
9- لقد أثرت الإصلاحات المحاسبية الجديدة على النظام الجبائي الحالي.	11	21	18	2.14	0.756	محايد
	%21,43	%42,86	%35,71			
الفرضية الرابعة: «مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في تحسين فعالية الممارسات الجبائية»				2.32	0.705	محايد

المصدر: من إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان.

خلاصة.

يتضح من النتائج الدراسة التطبيقية لهذا الفصل أن الممارسات المحاسبية والجبائية في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (**ENSP**) في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (**SCF**) أفضل بكثير عما كانت عليه في النظام السابق، أي أن الإصلاح المالي المحاسبي قد أثر تأثيرا إيجابيا على هذه الممارسات.

بالنسبة للممارسات المحاسبية نسجل تغير في كيفية عرض القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج) التي أصبحت أكثر ملائمة لتحليل الوضعية المالية للمؤسسة، كما نسجل تحسن المحتوى الإعلامي للقوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج) من خلال تأثير الإصلاح المالي المحاسبي على سياسة الإفصاح المحاسبي، وجودة المعلومات المحاسبية المتحصل عليها، وسهولة إستخدامها من قبل المتعاملين كونها أصبحت تتوافق إلى حد ما مع معايير المحاسبة الدولية. كما نسجل أيضا فعالية في طرق تقييم الأصول التي أصبحت أكثر موضوعية.

أما بالنسبة للممارسات الجبائية نسجل تغير في عملية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، خاصة فيما يتعلق بمفهوم الضرائب المؤجلة أو ما يعرف بطريقة ترحيل الضريبة (مبدأ الإخضاع المؤجل)، فطريقة الضرائب المؤجلة هي تطبيق مبدأ محاسبة الإلتزام التي إعتمادها النظام المحاسبي المالي (SCF) على عكس طريقة الضريبة المستحقة. كما أنها توفر المعلومات التي تساعد المؤسسة على بناء إستراتجياتها الجبائية، بالإضافة إلى ذلك فإنها تسمح للمؤسسة بالحصول على مصدر تمويل مؤقت يدوم إلى غاية الدفع النهائي للضريبة المؤجلة.

عالج البحث بالدراسة والتحليل إشكالية إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وذلك بالتطبيق على مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P)، وبناء على الأهداف المتوخاة من هذه الدراسة، و بالإعتماد على الفرضيات الموضوعة لإشكالية الدراسة، تم تناول هذا الموضوع من خلال دراسة العناصر الرئيسية التي تضمنتها فصول البحث؛ منها ثلاثة (**03**) فصول نظرية تتضمن الجانب العلمي والنظري للدراسة، وفصل (**01**) تطبيقي يتضمن الجانب العملي والميداني للبحث، حيث خصص الفصل الأول لدراسة أساسيات الوظيفة المحاسبية ومتطلبات الأداء المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية، وذلك من خلال الوقوف على الإطار النظري للمحاسبة، كما تم إبراز وعرض المحاسبة ضمن نظام المعلومات المحاسبي، لنصل في نهاية هذا الفصل لعرض الأداء المحاسبي ومتطلباته في المؤسسة الإقتصادية.

وتم تخصيص الفصل الثاني لدراسة أساسيات المحاسبة الضريبية ومتطلبات التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية، وهذا من خلال عموميات حول الضرائب والرسوم في المؤسسة الإقتصادية، وكذا الإطار النظري للمحاسبة الضريبية في المؤسسة الإقتصادية، كما تم إبراز أهمية ومتطلبات التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية.

بينما الفصل الثالث فقد تم من خلاله دراسة الإصلاح المالي المحاسبي في الجزائر وأثره على الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية من خلال التعرض للإصلاح الذي شهده المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وكذا إبراز واقع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في الجزائر، ليتم بعدها في نهاية هذا الفصل إستعراض أثر الإصلاح المالي المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي والقواعد الجبائية.

بينما الفصل الرابع فتناول دراسة تطبيقية لأثر الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ممثلة في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P)، حيث تم عرض تقديم عام عن المؤسسة مجال الدراسة، كما تم إجراء التحليل المقارن لمكونات القوائم المالية وفق المخطط الوطني المحاسبي (**PCN**) والنظام المحاسبي المالي الجديد (**SCF**)، كما تم تبيان أثر الإصلاح المالي المحاسبي على الممارسات الجبائية في المؤسسة مجال الدراسة، إضافة إلى إستعراض دراسة ميدانية لإستبيان موجه لإطارات ومسوؤلي الإدارة المالية والمحاسبية وكذا الجبائية في المؤسسة مجال الدراسة لمعرفة رغبة وتوجه هؤلاء في التخلي عن المخطط الوطني المحاسبي (**PCN**) والإعتماد على المحاسبي المالي الجديد (**SCF**)، وإنعكاس ذلك على سيرورة وظائفهم وكذا الممارسات المحاسبية والجبائية.

فمن خلال دراستنا وتحليلنا لموضوع إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وكذا التتبع المستمر له، يتبين أن الإصلاح المالي المحاسبي في الجزائر أصبح ضرورة حتمية من أجل تهيئة الإقتصاد الجزائري لمواكبة التطورات والمستجدات الإقتصادية العالمية، هذا بالإضافة إلى مجاراة الإهتمام العالمي المتزايد بمعايير المحاسبة الدولية، ومع دخوله حيز التطبيق يجب العمل على التكيف معه ومسايرة مرحلة التحول من أجل إنجاح الأهداف التي يصبو إليها.

وعلى هذا الأساس قمنا بإسقاط الموضوع على مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P)، لنلخص في الأخير إلى جملة من النتائج التي من خلالها يمكن تأكيد صحة أو خطأ الفرضيات، ومن ثم الإجابة على إشكالية الموضوع.

1. نتائج إختبار الفروض:

أ. تتمثل **الفرضية الأولى** في أنه توجد علاقة معنوية بين الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية في المؤسسة الإقتصادية، وهذا ما تم تأكيده في الجانب النظري، حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

1. دور المحاسبة في إعطاء صورة للغير من خلال تكوين معلومات رقمية (مالية) يمكن أن يستفيد منها كل من يستخدم هذه المعلومات من داخل المؤسسة أو هيئات خارج المؤسسة مثل مصلحة الضرائب، البنوك....الخ.
2. إن تكييف الأدوات المحاسبية مع متطلبات التحول الذي يعرفها محيط المؤسسة جعلها بأن تصبح نظاما للمعلومات، يتميز عن باقي أنظمة المعلومات في المؤسسة بجملة من الخصائص أهمها، ارتباطه بمسار توحيد محاسبي يضبط من خلال المعايير المحاسبية لكل الأحداث، ويضمن خلالها أيضا صحة وملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية التي تتولد عن هذا النظام.
3. إن زيادة احتياجات المؤسسة للمعلومات، يؤدي في كثير من الأحيان إلى ضرورة انتهاج نظام معلومات محاسبي متطور يتماشى مع خصائص المؤسسة ويمكنها من مسايرة التطورات الاقتصادية العالمية.
4. أن تقييم الأداء المحاسبي يقيس حالة التقدم أو التأخر في الشركة باعتبار أن الأداء الجيد يعتبر شرطا أساسيا لتأمين الشركة وبقائها في بيئة تنافسية، بحيث تسمح مؤشراته المتوقعة بالحكم على درجة الثقة والأمان في البيانات والمعلومات المحاسبية المقدمة والمعتمد عليها في ظل أهداف و أبعاد إستراتيجية واضحة.
5. توجد علاقة بين الممارسات المحاسبية والممارسات الضريبية كون الضريبة ساهمت في تطور مهنة المحاسبة، وهذا ما لاحظناه في المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، فالمحاسبة الضريبية تعتبر بمثابة حلقة الوصل بين التشريع المالي والمبادئ العامة للمحاسبة، حيث أنها تقوم على مبادئ المحاسبة المالية، ويمثل بعدا عن تلك المبادئ المعترف بها، بالرغم من أن لقوانين الضرائب دورا كبيرا في مجال عملها؛
6. أن المحاسبة الضريبية ترتبط إرتباطا وثيقا بالمحاسبة نظرا لأن معظم الضرائب تقاس بمقدرة الممول على دفعها، ولذلك يتجه لها المختصون في التسجيل المحاسبي لتساعدهم في قياس تلك المقدرة. كما تتصل الضريبة إتصالا وثيقا بعلم المحاسبة من خلال تحديد الوعاء الضريبي؛
7. الضريبة ليست مجرد إلتزامات يجب أن تخضع لها المؤسسة، فهي بالإضافة إلى ذلك، توفر مجالا من الحركة ناتج عن المرونة التي تتميز بها التشريعات الضريبية والتي عادة ما تسمح ببعض الهوامش (الخيارات والبدائل الجبائية التي يمنحها المشرع) التي تسمح للمؤسسة بالمساهمة في تشكيل وضعيتها الجبائية والتحكم في القرارات التي لها تأثير مباشر على وضعيتها المالية ولذلك فإن إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار أو ما يصطلح عليه التسيير الجبائي يقدم إسهامات بارزة في ترشيد القرارات المالية للمسير.

بينما في الجانب التطبيقي نلاحظ أن العلاقة بين الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية في المؤسسة الإقتصادية هي علاقة تكاملية تدخلان ضمن إدارة واحدة تتمثل في الإدارة المالية والمحاسبية وعليه نلاحظ الإندماج التكاملي للوظيفتين المحاسبية والجبائية معا ضمن الوظيفة المالية والمحاسبية للمؤسسة أي لا يمكن فصل المحاسبة عن الجباية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية في الجانب التطبيقي والتي تم إثباتها كذلك في الجانب النظري.

ب. تتمثل **الفرضية الثانية** في عدم كفاءة وفعالية الممارسات المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني السابق، وهذا ما تم تأكيده في الجانب النظري والتطبيقي، حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

1. الممارسات المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني نجدها تغلب الجانب القانوني والإداري على الواقع الاقتصادي؛
2. ترتبط الممارسات المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني إرتباطا وثيقا بالنواحي الجبائية أن الممارسات المحاسبية مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، كما أن المعلومات المحاسبية التي ينتجها لا تتوافق مع إحتياجات مختلف المستعملين، فهو لا يستجيب لمتطلبات البيئة الحالية في ظل المتغيرات الدولية الحاصلة؛
3. المحتوى الإعلامي للقوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني السابق لا يفيد مستخدمي هذه القوائم وهذا بسبب بعض الغموض الموجود في المعلومات التي تحويها هذه القوائم؛
4. بينما في الجانب التطبيقي نسجل أن معظم أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على عدم أهمية وفعالية الممارسات المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني السابق من خلال المؤشرات التالية:

- لا يتوافق مضمون المخطط المحاسبي الوطني مع إحتياجات مؤسستهم؛
- المخطط المحاسبي الوطني أداة غير كافية لمعالجة كل الأحداث؛
- المخطط المحاسبي الوطني لا يساعد على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية؛
- لا تساعد القوائم المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة؛
- لا يستجيب النظام المحاسبي السابق بشكل كبير لاحتياجات المستعملين؛

ج. وقد تم إثبات **الفرضية الثالثة** والتي تتمثل في كفاءة وفعالية الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

1. الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد نجدها تغلب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني عكس النظام المحاسبي السابق؛
2. إن الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد تفرض إستقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي، والذي ينتج عنه حتما الفصل بين المحاسبة والجباية عكس النظام المحاسبي السابق؛
3. نجد بأن المحتوى الإعلامي في النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل بكثير عن النظام المحاسبي السابق، مما يزيد من وضوح هذه القوائم وكذا سهولة إستخدامها من قبل المتعاملين مع المؤسسة وكل مستخدم لهذه القوائم وهذا ما يعزز ثقتهم بالمعلومات التي تحويها القوائم وكذلك في المؤسسة،كونه مستنبط من المعايير المحاسبية الدولية؛

4. بينما في الجانب التطبيقي نسجل أن معظم أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على أهمية وفعالية الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال المؤشرات التالية:

- يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي الجديد مع إحتياجات مؤسستهم؛
- هناك إهتمام بمضمون ومبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- فعالية القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة.

د. وقد تم إثبات **الفرضية الرابعة** والتي تتمثل في مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في تقييم الأداء المحاسبي وتحسين فعالية الممارسات المحاسبية، حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

1. هناك إختلافات عديدة مست طرق التقييم وكيفيات التسجيل والمعالجة المحاسبية للأحداث الإقتصادية على مستوى المؤسسة، كما أن النظام المحاسبي المالي الجديد يساهم في جعل القواعد والممارسات المحاسبية لمؤسساتنا الاقتصادية تتماشى مع المقاييس والقواعد الدولية، فهو يعتبر نقلة نوعية من شأنها إحداث تغيرات جذرية يختلف كثيرا عن النظام المحاسبي السابق عبر تبنيه المعايير المحاسبية الدولية؛

2. كما يتبين في الجانب التطبيقي أن مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في تقييم الأداء المحاسبي وتحسين فعالية الممارسات المحاسبية يعتبر مقبولا حسب رأي أفراد العينة، وهذا راجع حسب رأيهم إلى الآتي:

- يوجد إنعكاس إيجابي على سياسات الإفصاح المحاسبي عند تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- يؤثر النظام المحاسبي المالي الجديد على نظام المعلومات المحاسبي وجودة المعلومات التي يقدمها؛
- إن تقييم قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد المتعلقة بتقييم أداء الخزينة في المؤسسة جد فعالة؛
- يوجد تأثير إيجابي للممارسات المتعلقة بعمليات تقييم الإستثمارات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

هـ. أما بالنسبة **للفرضية الأخيرة** والمتمثلة في مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في تحسين فعالية الممارسات الجبائية، فلقد أثبتنا صحة هذه الفرضية، حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

1. إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) من شأنه أن يؤدي إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية، وهذا يؤدي بدوره إلى التأثير على القواعد الجبائية أيضا، التي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات أي التأثير يمس الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية؛

2. كما نسجل في الجانب التطبيقي بأن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على أهمية وفعالية الممارسات الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال المؤشرات التالية:

- حاجة المؤسسة إلى تطوير التسيير الجبائي بالشكل الذي يسمح بتوافقه مع النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- أهمية التكامل بين المحاسبة والجباية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- الإلتزام الواضح والمحكم للمبادئ الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.

2. توصيات الدراسة:

بناء على ما تقدم من نتائج، يمكن إعطاء بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل بها مستقبلا من أجل إنجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وذلك على النحو التالي:

- **على المستوى العام:**

من أجل الإرتقاء بكفاءة الممارسات المحاسبية تحسين فعالية الممارسات الجبائية في المؤسسة الإقتصادية إلى المستوى المطلوب، وفي ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد فإنه لابد من:

1- ضرورة إعداد كوادر وإطارات وطنية مؤهلة للنهوض بمهنة المحاسبة في الجزائر؛

2- الإهتمام أكثر بمعايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة منها بضرائب الدخل؛

3- العمل على تكييف التشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي حتى تتقلص درجة التباعد والتعارض؛

4- ينبغي العمل على التحديث المستمر للنظام المحاسبي المالي ومواكبة التغيرات التي قد تطرأ في المعايير الدولية؛

5- الإهتمام بعقد المؤتمرات والندوات وطرح برامج تكوينية جديدة في الجامعات وغيرها، سواء على المستوى المحلي أو الدولي للتعرف على كل جديد عن معايير المحاسبة الدولية وتبادل الآراء بين الهيئات الوطنية المشرفة على المهنة و الهيئات الدولية والإستفادة من تجارب الدول الأخرى في هذا المجال؛

6- تشجيع البحث العلمي ومساعدة الباحثين بإعطائهم المعلومات والبيانات المالية المتوفرة عن تطبيقات النظام المالي المحاسبي في الجزائر؛

7- العمل على إجراء الدراسات المستمرة بعد تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد لمعرفة مدى المنفعة والجدوى الإقتصادية والمالية والضريبية التي تحققت؛

- **على مستوى المؤسسة:**

من أجل الإرتقاء بكفاءة الممارسات المحاسبية وتحسين فعالية الممارسات الجبائية إلى المستوى المطلوب في المؤسسة مجال الدراسة، وفي ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد فإنه لابد من:

1- إدراج المراجعة الجبائية في المؤسسة ضمن التسيير الجبائي كونها تفتقر لهذا العامل مع محاولة إرساء تسيير جبائي يتكيف مع التشريع الجبائي؛

2- ربط علاقات تشابكية جيدة مع مصلحة المحاسبة والمالية؛

3- توظيف أو تكوين مختصين مؤهلين في المجال الجبائي؛

3. آفاق ونقاط بحثية مستقبلية:

وفي النهاية، نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع، لذلك يبقى البحث في مجالاته خصبا، وبذلك نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:

1- الضرائب المؤجلة وتطبيقاتها في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية؛

2- فعالية النظام المحاسبي المالي الجديد في إرساء القواعد الجبائية؛

3- تقييم الإنحرافات عند الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية؛

4- الحسابات المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد؛

5- جباية المجمعات على ضوء التشريع الجبائي الجزائري؛

6- الأثر الضريبي وأسس التقييم المالي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛

وفي الأخير فإننا لا ندعي كمالا لعملنا ولا ننفي قصورا في جهدنا، وأملنا أن نكون قد وفقنا إلى حد ما في معالجة هذا الموضوع، وأن تكون مساهمتنا مفيدة وأن تشكل لبنة إضافية في حقل المعرفة العلمية، وما توفيقنا إلا بالله رب العالمين.

قائمة المراجع العربية

- **الكتب:**

1- إبراهيم الأعمش، **أسس المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

2- أحمد حجاج، مكرم باسيلي، **المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات**، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2001.

3- أحمد حسين علي حسن، **نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري و النظم التطبيقية، النظام اليدوي، تحليل وتصميم النظم، نظام الحاسب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

4- أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

5- إسماعيل إبراهيم جمعة، زينات محمد محرم، **نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 1985.

6- إسماعيل خليل إسماعيل رمضان، **المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، جامعة بغداد، 2001.

7- أمين أحمد لطفي، **أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.

8- بوعلام بوشاني، **المنبر في المحاسبة العامة**، لطبعة الثانية، دار نعومة للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر، 1999.

9- توفيق فؤاد، وائل درويش الملا، **المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، الدار الأهلية، عمان، 1990.

10- توفيق محمد عبد المحسن، **تقييم الأداء: مداخل جديدة لعالم جديد**، دار الفكر العربي، دار النهضة العربية، مصر، 2003.

11- ثناء القباني، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، 2003.

12- ثناء محمد طعيمة، **نظم المعلومات المحاسبية عن تقييم المشروعات الاستثمارية**، الطبعة الأولى، ايتراك لنشر والتوزيع، مصر، 2002.

13- جلال الشافعي، **الضريبة على أرباح شركات الأموال و الضريبة العامة على الدخل**، الطبعة الأولى، مكتبة المدينة، الزقازيق، 1987.

14- جمعة هوام، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.

15- حسين أحمد حسين علي، **المحاسبة الإدارية المتقدمة**، مكتبة الإشعاع للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997.

16- حكمت أحمد الراوي، **نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

17- خالد الخطيب، **الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 1998.

18- خالد الخطيب، **المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، المطبعة الجديدة، دمشق، 1987.

19- خالد أمين عبد الله، **أصول المحاسبة**، مركز الكتاب، الأردن، 1990.

20- خالص صافي صالح، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

21- رفعت محجوب، **المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979.

22- سعدان شبايكي، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

23- السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ، الرياض، 2000.

24- سليم إبراهيم الحسنية، **نظم المعلومات الإدارية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.

25- سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، **المحاسبة عن العمليات المصرفية الحديثة**، اتحاد المصارف العربية، 2000.

26- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة بوداود، الجزائر، 2008.

27- صافي صالح، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة PCN**، لطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

28- صالح رزق، عبد الكريم زواتي، **أصول المحاسبة**، دار الفكر والنشر والتوزيع، عمان، 1992.

29- صلاح حسن الحسيني، **الإدارة الإستراتيجية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.

30- صلاح حواس، **المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي**، دار هومة، الجزائر، 2006.

31- طارق الحاج، **المالية العامة**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

32- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وفق PCN**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

33- عاطف صديقي، **مبادئ المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.

34- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار السلاسل، الكويت، 1990.

35- عبد الحي مرعي وآخرون، **محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط و الرقابة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002.

36- عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

37- عبد الرزاق محمد قاسم، **نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998.

38- عبد الكريم صادق بركات، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، بيروت، 1976.

39- عبد الله بوغابة، ترجمة سميرة حازوري، **المحاسبة العامة**، الديون الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996.

40- عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسة المالية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1971.

41- عصام بشبور، **المالية العامة والتشريع المالي**، الطبعة السادسة، دمشق، منشورات جامعة دمشق، 1992- 1993.

42- علي أحمد أبو حسن، محمد سمير الصبان، **المحاسبة المتوسطة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.

43- علي خليفة الكواري، **دور المشروعات العامة في التنمية الاقتصادية**، عالم المعرفة، الكويت، 1981.

44- عليان الشريف، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار المبسرة للنشر والتوزيع والطباعة،الأردن، 2000.

45- عيسى محمد أبو طبل، عصم الدين محمد متولي، **المحاسبة الضريبية في التشريع المصري**، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة النشر.

46- غانم شطاط، **المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، 2009.

47- فؤاد محمد الليثي، **نظرية المحاسبة المدخل المعاصر**، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر، 2003.

48- مجمع اللغة العربية في القاهرة، **المعجم الوسيط**، الجزء الأول، الطبيعة الثالثة، دار عمران، القاهرة، 1985.

49- مجيد الكرخي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، الطبعة الأولى، دار المناهج، الأردن، 2007.

50- محمد أبو نصار، **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الثانية، 2003.

51- محمد بوتين، **المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

52- محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبية الدولية**، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.

53- محمد حسين أبو نصار وآخرون، **الضرائب و محاسبتها بين النظرية و التطبيق**، مركز شباب الجامعة، عمان، 1996.

54- محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير**، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.

55- محمد عباس محرزي، **إقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة، الجزائر، 2003.

56- محمد عبيدات، محمد أبو نصار، عقلة مبيضين، **منهجية البحث العلمي**، دار وائل للنشر، عمان، 1999.

57- محمد يوصف الحفناوي، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار وائل للنشر، عمان، 2001.

58- محمود السيد الناغي، **المحاسبة عن ضرائب الدخل تنظير وتحليل وإتجاهات للتطوير**، الطبعة الأولى، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1987.

59- محمود عبد المتعال، **أساسيات علم الضرائب**، مطبعة المدني، القاهرة، 1997.

60- مكرم باسيلي، **محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة**، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية المنصورة، مصر، 2001.

61- منصور عبد الكريم، **المحاسبة العامة**، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992.

62- هاشم أحمد عطية، **مدخل نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2000.

63- وزارة الاقتصاد، **مبادئ المحاسبة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.

64- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

65- ياسين أحمد العيسى، **أصول المحاسبة الحديثة**، الجزء الأول، دار الشوق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.

66- يعقوب عبد الكريم، **أصول المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

67- يوسف عوض العادلي وآخرون، **مقدمة في المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دار السلاسل، الكويت، 1986.

68- يوسف مامش، ناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

- **الوثائق والمراسيم:**

69- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 19، الصادرة في 25 مارس 2009، المتضمنة قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

70- قانون الرسم على رقم الأعمال.

71- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

72- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد سقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

73- القرار المؤرخ في 26 جويلية لسنة 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

74- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تحديد كيفيات تطبيق أحكام القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 26 ماي 2008.

75- القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

- **المجلات:**

76- أحمد العماري، **نظم المعلومات المحاسبية وعملية اتخاذ القرار الإداري في المصارف التجارية**، مجلة علوم إنسانية، جامعة منتوري قسنطينة، العدد:21، 2004.

77- البارودي، **دور المحاسبة في هندسة توازن الوحدة الاقتصادي**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد 3، القاهرة، مصر، 1999.

78- جمال عمورة، **نظرة على أهم المعايير الدولية في ظل التحويلات الإقتصادية في الجزائر**، مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي، العدد: 02، المدرسة العليا للتجارة (ESC)، الجزائر، 2007.

79- حسين خشارمة، عودة سليمان ، **تقارير الأداء في عملية الرقابة في البنوك التجارية الأردنية: دراسة ميدانية**، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد:16، تشرين أول 2000.

80- صادق موريس، **موسوعة التهرب الضريبي**، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، 1999.

81- عاشور كتوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد:06، ديوان المطبوعات الجامعية، مخبر إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، السداسي الأول 2009.

82- عبد الفتاح بوخمخم، **تحليل وتقييم الأداء الإجتماعي في المنشآت الصناعية**، دراسة ميدانية على الإطارات الوسطى و الدنيا في منشآت صناعة النسيج بالشرق الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2002.

83- عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001.

84- عثمان محمد ياسين فراج، **التقارير المالية الدفترية كأداة لتحقيق الإفصاح المحاسبي وحدات قطاع الأعمال العام الصناعي**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد 11، القاهرة، مصر، 1995.

85- محمد بهاء الدين، **مدى إتفاق نظام الضريبة الموحدة مع معايير نظرية المحاسبة الضريبية**، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد:12، عدد:1، 1990، ص.280.

86- محمد جلال الصالح، **تأثير العولمة على نظم المعلومات المحاسبية**، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد:01، القاهرة، مصر، 1998.

87- هالة عبد الله الخولي، **الاختبار الميداني للعلاقة بين مقياس الأداء الداخلي و القيمة لسوقية للمنشآت دراسة تطبيقية على قطاع الأعمال في مصر**، مجلة المحاسبة والتأمين، العدد:57، جامعة القاهرة، 2001.

• الرسائل والأطروحات الجامعية:

أ- الرسائل:

88- أحمد نقاز، **مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار: دراسة حالة مجمع صيدال**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2006، غير منشورة.

89- جليلة بن خروف، **دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2009، غير منشورة.

90- حمزة طارق، **المخطط المحاسبي الوطني: دراسة إنتقادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، غير منشورة.

91- عاهد إبراهيم باير القرعان، **دور نظم المعلومات المحاسبية في قياس وترشيد التكاليف في قطاع شركات الكهرباء الأردنية (دراسة ميدانية)**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل بيت، الأردن، 2007ن غير منشورة.

92- عبد الله محمد سالم الكعبي، **دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء الإداري في البنوك التجارية في دولة الإمارات العربية المتحدة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2004، غير منشورة.

93- عطاالله محمد حسن القطيش، **التخطيط الضريبي في شركات التأمين في الأردن: دراسة ميدانية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل بيت، الأردن، 2004، غير منشورة.

94- محمد سليم محمود ناعسة، **أثر مشاركة المحاسبين في تطوير نظم المعلومات المحاسبية على نجاح تلك النظم وأثر تطبيقها على الأداء المالي للشركات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال والمحاسبة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2007، غير منشورة.

95- محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 2003، غير منشورة.

96- محمد لمين عيادي، **تقييم نظام المعلومات الإجتماعي في المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، غير منشورة.

97- ياسر كفا، **مؤشرات تقييم الأداء المحاسبي في القطاع الصناعي العام في الجمهورية العربية السورية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية، 2005، غير منشورة.

98- يوسف حريزي، **تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2010.

ب- الأطروحات:

99- صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، غير منشورة.

100- عبد الحميد الصيح، **المعايير المحاسبية الدولية، دراسة في مدى إستخدام و ملائمتها في الجمهورية اليمنية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 1998، غير منشورة.

101- عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، **الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية: حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2006، غير منشورة.

102- فؤاد أحمد محمد العفيري، **تقييم الأداء المحاسبي وإستراتيجيات تطويره في شركات الصناعات التحويلية في اليمن**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية، 2006، غير منشورة.

103- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية،جامعة الجزائر، 2004 غير منشورة.

104- مسعود صديقي، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، غير منشورة.

- **الندوات والملتقيات:**

105- جمال عمورة، **الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة البليدة، 13-15 أكتوبر2009.

106- رابح يخلف، عبد الرزاق يخلف، **المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا لنظام المحاسبي المالي (SCF)**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة البليدة، 13-15 أكتوبر2009.

107- سعد بوراوي، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IAS/IFRS**، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير محاسبة دولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي17-18 جانفي 2010.

108- الشريف ريحان، فارح زهرة، **مشروع SCE الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الوطني حول: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، المنعقد بجامعة عنابة، 21-22 نوفمبر 2007.

109- شعيب شنوف، **التغيرات المحاسبية بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات**، الملتقى الوطني حول: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، المنعقد بجامعة عنابة، 21-22 نوفمبر 2007.

110- علي عزوز، محمد متناوي، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير محاسبة دولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي17-18 جانفي 2010.

111- محمد سمير الصبان، **المالية المجمعة للشركات القابضة في ظل قانون شركات قطاع العمال العام، نقد وتحليل**، المؤتمر المشترك الأول لقطاع الأعمال العام: استراتيجيات وأساليب التحدي، مركز التنمية الإدارية، مكتبة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، يونيو 1992.

- **التقارير:**

112- تقرير لجنة إصلاح المخطط الوطني المحاسبي، 1999.

113- القوائم المالية السنوية (2009-2010) لمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار،

قائمة المراجع الأجنبية

- **الكتب:**

114- M.COZIAN, **Les Grands Principes De La Fiscalité Des Entreprise**, 2eme ed, litec Droit, Paris, 1986.

115- Christine COLLETTE, **Gestion Fiscale Des Entreprises**, Paris, 1998.

116- Jacques DUHEM et Micgel JAMMES, **Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise**, Editions EFE, Paris, Mai 1996.

117- Armel LIGER, **La Gestion Fiscale Des PMI: Un Mythe**, Editions LGDJ, Paris, 1998.

118- Statement Of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, Evanston, 1996.

119- P. Lassegue, **Gestion De L'Enterprise Et Comptabilité**, Édition Dalloz, 1996.

120- Camille Moigne, **Organisation Du Système D'information De Gestion**, Edition Foucher, Paris, 2001.

121- Patrick Boisselier, **Contrôle de gestion**, 2eme Edition, librairie Vuibert, 2001.

122- Jean Yves Saulquin, **Gestion les Ressources Humaines**, N 36, Edition ESKA, Paris, Juin 2000. .

- **الرسائل الجامعية:**

123- Samir MEROUANI, **l'application des normes IFRS en Algérie**, Mémoire de fin d'étude, I.E.D.F, Koléa, Tipaza, 2006.

124- Imad Rezzag Labza, **Nécessité D'adapte Le Plan Comptable National Aux Nouvelles Exigences International**, Mémoire PGS comptabilité, ESC, 2004.

ملحق رقم (01):

عرض الإستبيان باللغة العربية.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية
فرع: محاسبة ومالية
تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إستمارة إستبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر*

للطالب: زرقون عمر الفاروق

(بعنوان: إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الإقتصادية – دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) –)

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان: **إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الإقتصادية**، أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الإستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بمؤسستكم من جهة أو كمسؤوليين بالإدارة المحاسبية والجبائية من جهة أخرى حول موقفكم من أثر الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية داخل المؤسسة.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيترتب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الإهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.
ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

ملاحظة: يرجى التكرم بوضع علامة ***(X)*** واحدة أمام الخانة المناسبة لكل سؤال.

تفضلوا، سيدي، سيدتي، فائق التقدير والإحترام.

* وزع هذا الإستبيان باللغتين : العربية والفرنسية.

أولا: معلومات عامة

1. الاسم (اختياري):.....

2. الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى

3. السن: ☐ أقل من **30** سنة ☐ **31– 40** ☐ **41– 50** ☐ أكبر من **50**

4. الشهادة المحصل عيها: ☐ شهادة علمية ☐ شهادة مهنية

5. نوع المنصب الحالي الذي تشغله:

☐ مراجع داخلي ☐ إطار محاسبي ومالي ☐ إطار جبائي

6. الأقدمية في المؤسسة:

☐ أقل من **5** سنوات ☐ **5– 10** سنوات ☐ أكثر من **10** سنوات

7. عنوان بريدك الالكتروني (اختياري): ..... /الهاتف (اختياري):.....

ثانيا: محور خاص عن أسئلة الممارسات المحاسبية قبل الإصلاح المحاسبي

العبارة	غير موافق	محايد	موافق
1- استطاعت مؤسستكم من تطبيق كل ماورد في المخطط المحاسبي الوطني.			
2- المخطط المحاسبي الوطني أداة غير كافية لمعالجة كل الأحداث.			
3- المخطط المحاسبي الوطني لا يساعد على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.			
4- المخطط المحاسبي الوطني لا يوفر معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات.			
5- القوائم المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني لا تتوفر على الشفافية.			
6- لا تساعد القوائم المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة.			
7- لا يستجيب النظام المحاسبي السابق بشكل كبير لاحتياجات المستعملين.			
8- لا يستجيب النظام المحاسبي السابق لمتطلبات عولمة الإقتصاد.			
9- من الضروري عدم الإستمرار في إستخدام المخطط المحاسبي الوطني.			

ثالثا: محور خاص عن أسئلة الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)

العبارة	غير موافق	محايد	موافق
1- استطاعت مؤسستكم من تطبيق كل ماورد في النظام المحاسبي المالي الجديد.			
2- يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي الجديد مع إحتياجات مؤسستكم.			
3- هناك إهتمام وإلمام من قبل المحاسبين بما جاء في النظام المحاسبي المالي الجديد.			

4- هناك الحاجة لدورة تدريبية لممارسة النظام المحاسبي المالي الجديد.			
5- يتميز النظام المحاسبي المالي الجديد بالوضوح وسهولة التطبيق.			
6- تساعد القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة.			
7- تلعب ملاحق القوائم المالية دور المبسط والمكمل بالنسبة للميزانية وجدول حسابات النتائج.			
8- يمكن للنظام المحاسبي المالي الجديد أن يغطي النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني.			
9- لا توجد معوقات تعترض تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.			

رابعا: محور خاص عن أسئلة إنعكاس الإصلاح المالي المحاسبي على الممارسات المحاسبية

العبارة	غير موافق	محايد	موافق
1- يوجد تغيير هيكلي على مستوى الوظيفة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.			
2- الدورات التكوينية التي قامت بها مؤسستكم مجدية وجد فعالة.			
3- المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد له أهمية كبيرة من حيث المساعدة في إتخاذ القرار.			
4- المخرجات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد صالحة لإتخاذ القرار بدون تغيير.			
5- النظام المحاسبي المالي الجديد له تأثير على نظام المعلومات المحاسبي وجودة المعلومات التي يقدمها.			
6- إن ممارسات النظام المحاسبي المالي الجديد المتعلقة بعمليات تقييم الإستثمارات لها تأثير إيجابي.			
7- إن تقييم قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد المتعلقة بتقييم أداء الخزينة في المؤسسة جد فعالة.			
8- إن إنعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على سياسات الإفصاح المحاسبي له انعكاس إيجابي.			
9- أتظن أنه ينقص عمل مكمل وتكوين متواصل من أجل إنجاح هذه الإصلاحات المحاسبية.			

خامسا: محور خاص عن أسئلة إنعكاس الإصلاح المالي المحاسبي على الممارسات الجبائية

العبارة	غير موافق	محايد	موافق
1- لا يوجد تغيير هيكلي على مستوى الوظيفة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.			
2- يتوافق القانون الجبائي مع ضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.			
3- يحتاج التسيير الجبائي بمؤسستكم إلى تطوير بالشكل الذي يسمح بتوافق مع النظام المحاسبي المالي الجديد.			
4- لا يوجد تضارب بين المخرجات المحاسبية والمخرجات الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.			
5- يتلائم نظام المعلومات المحاسبي مع المتطلبات الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.			
6- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد سوف يؤدي بالإلتزام الواضح والمحكم للمبادئ الجبائية.			
7- هناك فوارق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.			
8- هناك تكامل بين المحاسبة والجباية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد.			
9- لقد أثرت الإصلاحات المحاسبية الجديدة على النظام الجبائي الحالي.			

شكرا جزيلا على حسن تعاونكم.

ملحق رقم (02):

عرض الإستبيان باللغة الفرنسية.

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la recherche scientifique
Université Kasdi Merbah Ouargla

Faculté des Sciences Economiques et Commerciales et de Gestion
Département des Sciences Commerciales
Filière de Comptabilité et Finance
Spécialité ; Etudes de comptabilité et fiscalité approfondies

Questionnaire

Effets de la reforme du système comptable financier sur l'exercice du métier de comptabilité et de fiscalité dans la société économique

– Etude De Cas Du Groupe De L'entreprise Nationale Des Services Aux Puits (E.N.S.P) Hassi Messaoud W.Ouargla –

Cher(s) (e) monsieur, madame, mademoiselle,

Dans le cadre de la préparation d'un mémoire de master, intitulé *Effets de la réforme du système comptable financier sur les pratiques de la comptabilité et de la fiscalité dans la société économique – étude de cas du groupe de l'entreprise nationale des services* aux puits (E.N.S.P) –, nous vous prions de bien vouloir répondre aux questions du présent questionnaire afin de nous enrichir avec vos précieux points de vues. Ceci se fait en tant que professionnels du métier comptable dans votre entreprise ou en tant que responsables du système comptable et fiscal ; tout en nous communiquant vos positions vis-à-vis des effets de la réforme comptable sur l'exercice du métier comptable et fiscal au sein de votre entreprise.

Vu l'importance que nous accordons à cette étude, nous attendons à ce que vous répondiez sérieusement et précisément aux questions posées. Sachez ainsi que vos réponses ne seront utilisées que dans le cadre de cette étude.

Nous vous remercions amplement.

P.S : Pour répondre veuillez cocher (**x**) dans la case appropriée de chaque question.

Axe 1. Des Renseignements

1. **Nom (Facultatif)**:.....
2. **Sexe:** .....☐ Masculin ☐ Féminin
3. **Age:** .....☐ Moins de 30 ans☐ 31-40 ans☐ 41-50 ☐ Plus de 50ans
4. **Diplôme:** .....☐ Universitaire ☐ Professionnel
5. **Profession:** ... ☐ Auditeur interne ☐ Cadre Comptable Et Financier ☐ Cadre Fiscal
6. **Expérience:** ...☐ Moins de 5ans ☐ 5 à 10 ans ☐ Plus de 10 ans
7. **Adresse électronique (E-mail) (facultatif):** ..... **Tél (facultatif) :**.....

Axe 2. Des Questions Relatives Aux Pratiques De La Comptabilité Avant La Reforme.

Questions	Non	Neutre	Oui
1. Votre entreprise a-t-elle réussi à appliquer tout ce qui a été abordé dans le plan comptable national ?			
2. Le plan comptable national est-il, selon vous, un outil inefficace pour remédier pour traiter les événements survenus ?			
3. Le plan comptable national permet-il de respecter les exigences de contrôle administratif et financier ?			
4. Le plan comptable national donne-t-il les informations nécessaires afin de prendre des décisions ?			
5. L'état financier fournis par le plan comptable national est dénudé de transparence ?			
6. L'état financier du plan comptable national aide-t-il à analyser la situation financière de l'entreprise ?			
7. L'ancien système comptable répond-il adéquatement aux besoins des praticiens comptables ?			
8. L'ancien système comptable répond-il aux exigences de la mondialisation économique ?			
9. Pensez-vous qu'on doit suspendre l'application du plan comptable national ?			

Axe 3. Questions Relatives Aux Pratiques Comptables Sous L'égide Du Nouveau Système Comptable Financier (SCF).

Questions	Non	Neutre	Oui
1. Pensez-vous que votre entreprise est arrivée à appliquer tout ce qui a été abordés dans le nouveau système comptable financier ?			.
2. Est-ce que le nouveau système comptable répond aux besoins de			

votre entreprise ?			
3. Selon vous, les comptables de votre entreprise accordent une importance particulière au nouveau système comptable financier, et s'y sont familiarisés aisément ?			
4. Pensez-vous que les comptables devraient se faire recycler pour se mettre au diapason du nouveau système ?			
5. Le nouveau système comptable est, selon vous, clair et facile à appliquer ?			
6. Est-ce que l'état financier élaboré par le nouveau système comptable permet de mieux analyser la situation financière de l'entreprise ?			
7. Est-ce que les annexes de l'état financier joue un rôle facilitateur et complémentaire au budget et au tableau de compte des résultats ?			
8. Est-ce que le nouveau système comptable peut combler les insuffisances ressenties dans le plan comptable national ?			
9. Selon vous, il n'existe pas de véritables contraintes pour l'application du nouveau système comptable ?			

<u>Axe 4</u>. Questions Concernant Les Effets De La Réforme Financière Comptable Sur Les Pratiques Comptables.

Questions	Non	Neutre	Oui
1. Y a-t-il un grand changement dans les pratiques comptables sous l'égide du nouveau système comptable ?			
2. les stages de formation que votre entreprise a effectués sont-ils efficaces ?			
3. Le comptable sous l'égide du nouveau système comptable se trouve assisté afin de prendre des décisions ?			
4. Les données comptables sont-elles susceptibles à prendre une décision sous l'égide du nouveau système comptable ?			
5. Le nouveau système comptable a-t-il une influence sur le système de renseignement comptable et la qualité des informations qu'il propose ?			
6. Est-ce que les nouvelles pratiques comptables et financières, relatives à l'évaluation de l'investissement, ont-elles un impact positif ?			
7. Est-ce que l'évaluation des règles du nouveau système comptable et financier relatives à l'évaluation de la performance de trésorerie dans l'entreprise, est-elle efficace ?			
8. L'impact de l'application du nouveau système comptable a-t-il un effet positif sur la politique de divulgation comptable ?			
9. Pensez-vous que ces réformes comptables nécessitent des rectifications et des formations continues pour qu'elles aboutissent à la réussite ?			

<u>Axe 5</u>. Questions concernant l'impact de la réforme comptable et financière sur les pratiques fiscales

Questions	Non	Neutre	Oui
1. Y a-t-il un changement radical dans les pratiques fiscales sous l'égide du nouveau système financier ?			
2. Y a-t-il une entente entre la loi fiscale et la nécessité d'appliquer le nouveau système financier ?			
3. La gestion fiscale de votre entreprise nécessite-t-elle une amélioration afin qu'elle puisse fonctionner avec le nouveau système financier ?			
4. Y a-t-il des anomalies entre les données comptables et les données fiscales sous l'égide du nouveau système comptable ?			
5. Le système d'informations comptables s'entend-il avec les exigences fiscales sous l'égide du nouveau système comptable ?			
6. L'application du nouveau système comptable va-t-il engendrer imposer l'engagement des principes fiscaux ?			
7. Y a-t-il une différence flagrante entre le résultat comptable et le résultat fiscal dans l'application du nouveau système comptable ?			
8. Y a-t-il une complémentarité entre la comptabilité et la fiscalité sous l'égide du nouveau système comptable ?			
9. Les nouvelles réformes comptables ont-elles une influence sur le système fiscal actuel ?			

ملحق رقم (03):

القوائم المالية لمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) لسنة 2009 حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

ملحق رقم (04):

القوائم المالية لمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) لسنة 2009 حسب المخطط المحاسبي الوطني (SCF).

ملحق رقم (05):

نتائج التحليلي الإحصائي.

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q1	50	1	3	1.72	.809
q2	50	2	3	2.64	.485
q3	50	2	3	2.52	.505
q4	50	1	3	2.50	.735
q5	50	1	3	2.42	.835
q6	50	1	3	2.50	.735
q7	50	1	3	2.76	.591
q8	50	2	3	2.86	.351
q9	50	1	3	2.56	.644
q10	50	1	3	1.70	.707
q11	50	1	3	2.36	.722
q12	50	1	3	2.58	.731
q13	50	3	3	3.00	.000
q14	50	1	3	2.18	.774
q15	50	2	3	2.58	.499
q16	50	2	3	2.64	.485
q17	50	2	3	2.78	.418
q18	50	1	3	1.66	.626
q19	50	1	3	2.22	.864
q20	50	1	3	1.98	.892
q21	50	1	3	2.34	.823
q22	50	1	3	1.94	.712
q23	50	1	3	2.62	.635
q24	50	1	3	2.62	.635
q25	50	2	3	2.58	.499
q26	50	1	3	2.62	.635
q27	50	1	3	2.76	.591
q28	50	1	3	2.50	.735
q29	50	1	3	2.16	.842
q30	50	1	3	2.76	.591
q31	50	1	3	2.20	.782
q32	50	1	3	2.14	.756
q33	50	1	3	2.62	.635
q34	50	1	3	2.62	.635
q35	50	1	3	2.36	.722
q36	50	1	3	2.14	.756
x1	50	1.00	3.00	2.1400	.65497
x2	50	1.00	3.00	1.6800	.65278
x3	50	1.00	3.00	2.4900	.65067
x4	50	1.00	3.00	2.3200	.70537

Valid N (listwise)	50				

البيـان	الصفحة
ملخص الدراسة.....	**I**
المحـتويات.....	**IV**
قائمة الجداول.....	**VII**
قائمة الأشكال.....	**X**
قائمة الملاحق.....	**XI**
المقـدمـة.....	أ
الفصل الأول: **أساسيات الوظيفة المحاسبية ومتطلبات الأداء المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية.**	**51 – 01**
مدخل.....	**02**
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة.....	**18 – 03**
المطلب الأول: ماهية المحاسبة وتطورها.....	**03**
المطلب الثاني: أهمية المحاسبة، وظائفها وأهدافها.....	**11**
المطلب الثالث: أنواع المحاسبة ومبادئها.....	**14**
المبحث الثاني: الوظيفة المحاسبية ضمن نظام المعلومات المحاسبي.....	**37 – 19**
المطلب الأول: المحاسبة كنظام للمعلومات.....	**19**
المطلب الثاني: المحاور الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه.....	**26**
المطلب الثالث: خصائص المعلومات المحاسبية وإستخداماتها.....	**31**
المبحث الثالث: الأداء المحاسبي ومتطلباته في المؤسسة الإقتصادية.....	**50 – 38**
المطلب الأول: مفهوم الأداء المحاسبي.....	**38**
المطلب الثاني: أهمية تقييم الأداء المحاسبي.....	**39**
المطلب الثالث: متطلبات تقييم الأداء المحاسبي.....	**43**
خلاصة.....	**51**
الفصل الثاني:	**100 – 52**

أساسيات المحاسبة الضريبية ومتطلبات التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية.	
مدخل.....	**53**
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الضريبية في المؤسسة الإقتصادية.....	**65 – 54**
المطلب الأول: تطور الضريبة، تعريفها وخصائصها.....	**54**
المطلب الثاني: مبادئ الضريبة، أهدافها وأنواعها.....	**58**
المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة.....	**62**
المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الضريبية في المؤسسة الإقتصادية.....	**82 – 66**
المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المحاسبة وضرائب الدخل.....	**66**
المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الضريبية.....	**70**
المطلب الثالث: الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12).....	**78**
المبحث الثالث: أهمية ومتطلبات التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية.....	**99 – 83**
المطلب الأول: مفهوم وضرورة التسيير الجبائي.....	**83**
المطلب الثاني: أسس وحدود التسيير الجبائي.....	**91**
المطلب الثالث: التصريحات الجبائية وتقييم فعالية التسيير الجبائي.....	**93**
خلاصة.....	**100**
الفصل الثالث: **الإصلاح المالي المحاسبي في الجزائر وأثره على الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية.**	**142 –101**
مدخل.....	**102**
المبحث الأول: إصلاح المخطط المحاسبي الوطني (PCN).....	**112 – 103**
المطلب الأول: عموميات حول المخطط المحاسبي الوطني (PCN).....	**103**
المطلب الثاني: نقائص المخطط المحاسبي الوطني (PCN).....	**107**
المطلب الثالث: إصلاح النظام المحاسبي الجزائري.....	**110**
المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في الجزائر.....	**124 – 113**

المطلب الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر.....	113
المطلب الثاني: الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المالي المحاسبي الجديد (SCF).....	117
المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (SCF).....	121
المبحث الثالث: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي والقواعد الجبائية.....	141 -125
المطلب الأول: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على القوائم والكشوف المالية.....	125
المطلب الثاني: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي.....	129
المطلب الثالث: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على القواعد الجبائية.....	137
خلاصة.....	142
الفصل الرابع: **دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P).**	206 – 143
مدخل.....	144
المبحث الأول: تقديم عام عن المؤسسة مجال الدراسة.....	157 -145
المطلب الأول: نظرة عامة عن مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.....	145
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.....	149
المطلب الثالث: الوظيفة المحاسبية والجبائية في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.....	154
المبحث الثاني: التحليل المقارن للقوائم المالية للمؤسسة مجال الدراسة وفق النظامين (PCN) و (SCF)..	181 -158
المطلب الأول: تحليل ميزانية الأصول للمؤسسة مجال الدراسة وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN)..	158
المطلب الثاني: تحليل ميزانية الخصوم للمؤسسة مجال الدراسة وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN)...	164
المطلب الثالث: تحليل حساب النتيجة للمؤسسة مجال الدراسة وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN)..	171
المبحث الثالث: الممارسات الجبائية في المؤسسة مجال الدراسة في ظل الإصلاح المحاسبي المالي.....	192 -182
المطلب الأول: الخصائص الجبائية وأنواع الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة.....	182
المطلب الثاني: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN).....	187
المطلب الثالث: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)...	190
المبحث الرابع: الإجراءات المنهجية للدراسة	203 -193

الميدانية.....	
المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة وعينتها.....	**193**
المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة.....	**195**
المطلب الثالث: تحليل نتائج الإستبيان وإختبار الفرضيات.....	**199**
خلاصة.....	**204**
الخاتمـة.....	**205**
قائمة المصادر والمراجع.....	**212**
المـلاحق.....	**220**
الفهـرس.....	**240**

Bilan Actif

Arrêté à : 3em Arrété < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		15 753 619,41	9 732 768,01	6 020 851,40	
Immobilisations corporelles		16 239 837 136,63	7 519 755 206,29	8 720 081 930,34	
Terrains		4 566 514 302,50		4 566 514 302,50	
Bâtiments		2 417 279 366,61	1 413 817 379,64	1 003 461 986,97	
Autres immobilisations corporelles		9 256 043 467,52	6 105 937 826,65	3 150 105 640,87	
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		158 488 619,68		158 488 619,68	
Immobilisations financières		1 586 190 976,00		1 586 190 976,00	
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		1 554 137 608,78		1 554 137 608,78	
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		32 053 367,22		32 053 367,22	
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		18 000 270 351,72	7 529 487 974,30	10 470 782 377,42	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 461 995 282,05	122 738 654,04	1 339 256 628,01	
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 944 128 166,48	779 404 775,13	3 164 723 391,35	
Autres débiteurs		422 349 911,09	7 622 278,21	414 727 632,88	
Impôts et assimilés		428 799 025,96		428 799 025,96	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		3 250 000 000,00		3 250 000 000,00	
Trésorerie		2 614 856 243,17		2 614 856 243,17	
TOTAL ACTIF COURANT		12 122 128 628,75	909 765 707,38	11 212 362 921,37	
TOTAL GENERAL ACTIF		30 122 398 980,47	8 439 253 681,68	21 683 145 298,79	

Bilan Passif

Arrêté à : 3em Arrété < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		8 000 000 000,00	
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		7 502 487 536,60	
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		2 467 361 845,90	
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaison inter-unités			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		17 969 849 382,50	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		108 550 445,29	
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		120 487,35	
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		108 670 932,64	
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 313 239 682,98	
Impôts		854 328 835,24	
Autres dettes		1 435 118 965,43	
Trésorerie passif		1 937 500,00	
TOTAL PASSIFS COURANTS III		3 604 624 983,65	
TOTAL GENERAL PASSIF		21 683 145 298,79	

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

BILAN ACTIF

Arrêté au : 3ieme Arrêté
Identifiant Fiscal:

Compte	Libelle	Montant	Amortis. / Provision	Montant Nets
	INVESTISSEMENTS			
200	Frais préliminaires			
21	Valeurs incorporelles			
22	Terrains	4 566 514 302,50		4 566 514 302,50
24	Equipements de production	10 275 293 102,31	6 717 025 492,74	3 558 267 609,57
25	Equipements sociaux	1 413 783 351,23	812 462 481,56	601 320 869,67
28	Investissements en cours	158 488 619,68		158 488 619,68
	TOTAL CLASSE 2	**16 414 079 375,72**	**7 529 487 974,30**	**8 884 591 401,42**
	STOCKS			
30	Marchandises	173 552 462,89	33 320 944,42	140 231 518,47
31	Matiéres et fournitures	1 186 777 685,62	89 417 709,62	1 097 359 976,00
33	Produits semi-ouvrés	7 297 195,23		7 297 195,23
34	Produits et travaux en cours	19 518 231,49		19 518 231,49
35	Produits finis	41 322 327,45		41 322 327,45
36	Dechets et rebus			
37	Stocks à l'extérieur	33 527 379,37		33 527 379,37
38	Achats de marchandises			
	TOTAL CLASSE 3	**1 461 995 282,05**	**122 738 654,04**	**1 339 256 628,01**
	CREANCES			
42	Créances d'investissements	4 599 744 370,00		4 599 744 370,00
43	Créances de stocks	2 179 160,00		2 179 160,00
44	Créances sur associés et sociétés apparentées			
45	Avances pour compte	158 800 896,51	2 079 170,57	156 721 725,94
46	Avances d'exploitation	691 281 080,54	5 543 107,64	685 737 972,90
47	Créances sur clients	4 179 462 572,48	779 404 775,13	3 400 057 797,35
48	Disponibilités	2 614 856 243,17		2 614 856 243,17
40	Comptes débiteurs du passif			
	TOTAL CLASSE 4	**12 246 324 322,70**	**787 027 053,34**	**11 459 297 269,36**
	TOTAL GENERAL	**30 122 398 980,47**	**8 439 253 681,68**	**21 683 145 298,79**

BILAN PASSIF

Arrêté au : 3ieme Arrêté
Identifiant Fiscal:

COMPTE	LIBELLE	MONTANT
	FONDS PROPRES	
10	Fonds Social	8 000 000 000,00
12	Primes d'Apports	
13	Reserves	7 502 487 536,60
14	Subventions	
17	Comptes de Liaison Inter-Unités	
15	Ecart de Réévaluation	
16	Fonds des O.Sociales	
18	Résultats en Instance d'Affectation	
19	Provision pour Pertes et Charges	120 487,35
	TOTAL CLASSE I	**15 502 608 023,95**
	DETTES	
52	Dettes d'Investissements	378 553 014,70
53	Dettes de Stocks	108 827 908,87
54	Détentions pour Comptes	175 670 718,51
55	Dettes envers les Associés	251 000 000,00
56	Dettes d'Exploitation	2 796 799 690,41
57	Avances Commerciales	2 324 096,45
58	Dettes Financiéres	
50	Comptes Créditeurs de l'Actif	
	TOTAL CLASSE V	**3 713 175 428,94**
880	RESULTAT DE L'EXERCICE	2 467 361 845,90
	TOTAL GENERAL	**21 683 145 298,79**

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT

Arrêté au : 3ieme Arrêté
Identifiant Fiscal:

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
70	Ventes de Marchandises		221 694 256,49
8970	Ventes de Marchadises Inter-Unités		84 967 683,07
60	Marchandises Consommées	115 359 407,28	
8960	Marchandises Consommées Inter-Unités	84 967 683,07	
	MARGE BRUTE		**106 334 849,21**
80	Marge Brute		106 334 849,21
71	Production Vendue		187 713 121,96
89710000	Production Vendue Inter-Unités		16 850 810,00
72	Production Stockée		25 637 768,96
89720000	Production Stockée Inter-Unités	16 850 810,00	
73	Production Entreprise pour elle même		
74	Prestations Fournies		8 952 303 485,96
8974	Prestations Fournies Inter-Unités		767 616 342,23
75	Transfert de Charges de Production		190 491 126,04
61	Matiéres et Fournitures Consommées	444 487 895,49	
62	Services	2 386 264 158,45	
8962	Services Inter-Unités	767 616 342,23	
	VALEUR AJOUTEE		**6 631 728 298,19**
81	Valeur Ajoutée		6 631 728 298,19
76	Revenus Financiers		721 134 521,60
77	Produits Divers		79 619 184,73
78	Transfert de charges d'exploitation		9 621 323,41
63	Frais de Personnel	3 315 046 909,79	
8963	Frais de Personnel Inter-Unités		
64	Impots et Taxes	212 842 325,25	
8964	Impots et Taxes Inter-Unités		
65	Frais Financiers	13 567 084,46	
8965	Frais Financiers Inter-Unités		
66	Frais Divers	11 859 426,06	
8966	Frais Divers Inter-Unités		
68	Dotations aux Amortissements	1 223 432 632,71	
	RESULTAT D'EXPLOITATION		**2 665 354 949,66**
79	Produits Hors Exploitation		820 038 620,28
8979	Produits Hors Exploitation Inter-Unités		
69	Charges Hors Exploitation	433 679 447,04	
8969	Charges Hors Exploitation Inter-Unités		
	RESULTAT HORS EXPLOITATION		**386 359 173,24**
	Resultat d'Exploitation		**2 665 354 949,66**
	Resultat Hors Exploitation		**386 359 173,24**
	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		**3 051 714 122,90**
889	IBS	584 352 277,00	
	RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**2 467 361 845,90**

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : 3em Arrété < Etat Définitif >

Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		9 361 710 864,41	
Chiffre d'affaires inter-unité		852 584 025,30	
Variation stocks produits finis et en cours		25 637 768,96	
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**10 239 932 658,67**	
Achats consommés		559 847 302,77	
Services extérieurs et autres consommations		2 407 707 178,76	
Consommation inter-unité		852 584 025,30	
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**3 820 138 506,83**	
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**6 419 794 151,84**	
Charges de personnel		3 315 046 909,79	
Impôts, taxes et versements assimilés		212 842 325,25	
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**2 891 904 916,80**	
Autres produits opérationnels		853 597 738,27	
Autres charges opérationnelles		136 148 127,42	
Dotations aux amortissements et aux provisions		1 307 460 883,14	
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**2 301 893 644,51**	
Produits financiers		767 194 588,34	
Charges financières		17 374 109,95	
VI. RESULTAT FINANCIER		**749 820 478,39**	
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**3 051 714 122,90**	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		584 352 277,00	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**11 860 724 985,28**	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**9 393 363 139,38**	
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2 467 361 845,90**	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**2 467 361 845,90**	
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			